Rok II GRUDZIEŃ 1933 Nr. 12

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“
WARSZAWA — SENATORSKA 6

Prosimy o odnowienie prenumeraty na rok 1934.
Warunki prenumeraty niezmienione.

Numer styczniowy pisma pojawi się już w drugiej połowie grudnia 1933 roku.

TREŚĆ NUMERU DWUNASTEGO.

ORZECZENIA.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

500.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długów: Związek gospodarczy ze źródłem dochodu. Dochód z budynków, zajmowanych przez samego właściciela. Wyjaśnienia podatnika na posiedzeniu Komisji Odwoławczej: Termin zgłoszenia żądania.

1. Istota związku gospodarczego między wydatkiem na pokrycie odsetek od pożyczki a źródłem dochodu nią obciążonem (art. 10 ustęp przedostatni ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) polega na sposobie faktycznego użycia samej pożyczki, a nie na sposobie pokrywania odsetek. (Teza).

2. Także przy ustalaniu dochodu z budynków, zajmowanych przez samego właściciela, należy uwzględniać odpisanie na zużycie.

3. Żądanie złożenia ustnych wyjaśnień w myśl ust. 3 art. 68 ustawy o podatku dochodowym winno być zgłoszone przez podatnika w terminie otwartym do wniesienia odwołania.

Wyrok NTA z 20 września 1933 l. rej. 4461/29 w sprawie Bogdana Czapskiego w Smogulcu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1926.

... Wadliwość postępowania skarga upatruje przedewszystkiem w tem, że skarżącego nie zawiadomiono o posiedzeniu Komisji Odwoławczej i uniemożliwiono mu złożenie ustnych wyjaśnień przed tą Komisją. Atoli władza pozwana trafnie odpiera ten zarzut wskazaniem na to, iż skarżący wyraził życzenie złożenia ustnych wyjaśnień dopiero po upływie terminu odwoławczego. To stanowisko władzy jest zgodne ze stałą judykaturą Trybunału, według której żądanie złożenia ustnych wyjaśnień w myśl ust. 3 art. 68 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) winno być zgłoszone przez podatnika w terminie otwartym do wniesienia odwołania (p. wyrok Nr. 1138 Zbioru wyroków). Trybunał nie znalazł w wywodach skargi powodów do odstąpienia od tej judykatury.

Skarga wywodzi, że konieczność odmiennej wykładni przepisu art. 68 ust. 3 staje się jasną, kiedy się zważy, że w myśl art. 70 i 73 przewodniczący Komisji Szacunkowej, Komisja Odwoławcza i jej przewodniczący mogą przedsiębrać szereg czynności, zmierzających do wyjaśnienia sprawy i że dopiero w toku postępowania może się okazać, że czynności władz wymagać będą koniecznie ustnych wyjaśnień w celu strzeżenia praw odwołującego się. Otóż Trybunał stale w swej judykaturze stoi na stanowisku, że ustawa o podatku dochodowym

nie daje władzom wymiarowym uprawnienia do jednostronnego ustalania faktycznych podstaw wymiaru w stosunku do podatników, spełniających nałożony na nich przez prawo obowiązek dostarczania władzom przepisanego materjału faktycznego, czyli w stosunku do podatników, niebędących w zaoczności. Dotyczy to w szczególności także postępowania odwoławczego. Ustalona w judykaturze wykładnia szeregu przepisów ustawy, zwłaszcza art. 58, 60, 63, realizuje ideę ochrony podatnika przed jednostronnem ustaleniem okoliczności faktycznych, istotnych dla wymiaru. Wykładnia przepisu ust. 3 art. 68, o której wyżej mowa, nie jest z tą tendencją sprzeczna. Wszak wyjaśnienia przed Komisją Odwoławczą mogą służyć — według wyraźnego brzmienia ustawy — tylko celowi „uzasadnienia podniesionych w odwołaniu zarzutów". Czy te zarzuty wymagają jeszcze ustnego uzasadnienia, to wynika przedewszystkiem z ich treści i może być oczywiście ocenione przez podatnika, przynajmniej z reguły, już w chwili składania odwołania. Ekonomicznem też wydaje się, również i ten akt obrony podatnika przeciw orzeczeniu I instancji zamknąć w czasowych granicach, zakreślonych do wniesienia środka prawnego.

... Ostatni zarzut natury formalnej dotyczy pominięcia wniosków dowodowych podatnika. Wiąże on się ściśle z zarzutem naruszenia prawa materjalnego przez nieodliczenie od przychodów kwoty zł 42.771,22 i wymaga łącznego z nim rozpatrzenia.

Jest niesporne, że wymieniona kwota stanowi nadwyżkę odsetek, zapłaconych przez podatnika w roku operacyjnym ponad kwotę zrealizowanych kuponów od pożyczki w listach żytnich Poznańskiego Ziemstwa Kredytowego, którą podatnik zaciągnął w tymże okresie i która z końcem okresu znajdowała się w całości jeszcze w jego rękach. Władza uzasadniła w zaskarżonem orzeczeniu odmowę odliczenia tej pozycji tem, że rekurent nie udowodnił wymaganego przez art. 10 ustawy związku gospodarczego między procentami a źródłem dochodu. Przeciw temu motywowi skarga podnosi, że pożyczka została zaciągnięta w celach gospodarczych i tylko z powodów od podatnika niezależnych nie mogła być w okresie gospodarczym na te cele użyta, a dowodów ofiarowanych przez skarżącego Komisja nie przeprowadziła. W tym związku skarga zwalcza punkt wyjścia władzy, jakoby wogóle potrzebny był dowód, iż długi — jak się wyraża — powstały w zakresie gospodarstwa na danem źródle dochodu, i interpretuje ustawowy wymóg związku gospodarczego w ten sposób, że „odsetki od długów wygospodarowane być muszą z danego źródła dochodu, a nie być pokrywane z innych źródeł, albo z dochodów podatkowi nie podlegających", że więc wystarcza, iż podatnik zużywa

dochody z danego źródła na pokrycie swoich zobowiązań z tytułu odsetek.

NTA nie mógł uznać tej interpretacji za trafną. Ustawa bowiem w art. 10 ustęp przedostatni stawia dwa warunki odliczalności odsetek od długów: ciążenie ich na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi, i ponadto ich związek gospodarczy z temi źródłami. Związek zaś taki, o jakim mówi skarga, mianowicie pokrywanie wydatków na odsetki z dochodów z danego źródła, oznacza w rzeczywistości tylko f a k t y c z n e ciążenie wydatku na źródle dochodu, nie czyni zatem nawet zadość pierwszemu wymogowi ustawy (który rozumiany być musi jako p r a w n e obciążanie źródła), nie ma zaś nic wspólnego z kwestją drugiego wymogu, t. j. związku gospodarczego.

NTA już w wyroku z 20 marca 1933 l. rej. 7422/30 [1]), ustalając tezę, iż związek gospodarczy, wymagany art. 10 ustęp przedostatni ustawy o podatku dochodowym, musi istnieć pomiędzy wydatkiem a tem źródłem dochodu, na którem wydatek ten ciąży, wskazał w uzasadnieniu na to, iż ten związek charakteryzuje się przedewszystkiem wymogami gospodarki danem źródłem już przy powstawaniu zobowiązania, rodzącego te wydatki, o których potrącenie chodzi. A zatem nie w sposobie pokrywania odsetek, ale w sposobie faktycznego użycia samej pożyczki leży istota rzeczy. I tak istnienie związku gospodarczego wypadnie przyjąć w przypadkach użycia pożyczki na działalność gospodarczą, dotyczącą źródła dochodu, a więc np. na stworzenie źródła, jego rozszerzenie, udoskonalenie, odnowienie, na umożliwienie osiągnięcia lub zwiększenia dochodu. Rzecz jasna, że należeć tu będą także pożyczki, które obciążały już źródło dochodu w chwili jego nabycia przez podatnika i zostały przez niego przejęte.

W rozpoznanej sprawie władza w dodatkowo przeprowadzonem postępowaniu wyjaśniającem wezwała podatnika do przedłożenia dowodów na to, że pożyczka pozostawała w okresie decydującym dla wymiaru w związku gospodarczym ze źródłami dochodu, podlegającego podatkowi. W odpowiedzi podatnik wyjaśniał swoje stanowisko prawne, iż sam fakt zahipotekowania pożyczki na majątku już uzasadnia istnienie wymaganego związku gospodarczego, twierdził, że „pożyczka rzeczywiście potrzebna była dla celów gospodarczych majątku“ i ofiarował dowód z wywiadu w Banku Polskim na okoliczność, że w roku operacyjnym nie było możności zlombardowania listów wobec nieznacznej wysokości pożyczek lombardowych, udzielanych wówczas tylko przez Bank Polski, nadto — dowód ze świadka, członka zarządu jego dóbr, na okoliczność, iż także sprzedaż listów

---

[1]) OPA, II, 388.

na giełdzie była niemożliwa wobec niskiego kursu i że później, kiedy warunki na rynku się zmieniły, większa część listów została zastawiona, a obecnie po zamianie tej pożyczki na pożyczkę w listach dolarowych wielka ich część została sprzedana na potrzeby gospodarcze. Skarga określa tę tezę dowodową w ten sposób, że skarżący pożyczkę zaciągnął „w związku z sytuacją gospodarczą". Skoro tedy pożyczka jeszcze z końcem okresu operacyjnego pozostawała w rękach podatnika do jego wolnej dyspozycji, skoro podatnik nawet jako przeznaczenie jej wymieniał tylko zupełnie ogólnie „cele gospodarcze majątku", a dowody ofiarowywał na okoliczności, wobec podanej wyżej przez NTA wykładni pojęcia związku gospodarczego nieistotne, NTA nie mógł dopatrzeć się ani zarzucanego naruszenia prawa materjalnego w tem, że władza uznała, iż podatnik nie wykazał związku gospodarczego odsetek ze źródłem dochodu, ani — wadliwości postępowania w tem, że pominęła ofiarowane dowody.

... Co się tyczy potrącenia na amortyzację budynków, zajmowanych przez samego podatnika, to zeznanie wykazywało (w załączniku) „wartość użytkową mieszkania dziedzica" zł 1.300, w pozycji amortyzacji zaś — amortyzację budynków, zajmowanych przez właściciela, w kwocie zł. 4.470. Zaskarżone orzeczenie podaje, iż odpis na zużycie budynków pałacowych nie może być potrącony, ponieważ w myśl art. 16 ustawy za dochód z budynków, zajmowanych przez właściciela, uważa się czystą wartość użytkowania, którą ustalono na zł 1.300. Otóż według art. 16 ust. 2 ustawy za dochód z budynków, zajmowanych w całości lub w części przez samego właściciela, uważa się czystą wartość użytkowania. Rozporządzenie wykonawcze w § 32 wyjaśnia, w jaki sposób tę podstawę wymiaru należy określać, w szczególności, że od ustalonej wartości użytkowej należy potrącać koszty, wymienione w § 31 rozporządzenia. Do tych kosztów należy stosowny procent wartości budynku na zużycie tegoż (§ 31 p. 4). Jeżeli tedy — jakby wynikało z akt wymiarowych — władze były zdania, iż podatnik za nisko oszacował wartość użytkową własnych budynków przez siebie zajmowanych, to droga do zmiany tej pozycji prowadziła przez zakwestjonowanie jej w sposób przepisany w art. 58, ale nie przez skreślenie amortyzacji, która ma w powołanych wyżej przepisach niewątpliwą podstawę prawną. I dlatego motyw zaskarżonego orzeczenia, że kwota zł 1.300 wyraża czystą wartość użytkowania, nie może być uznany za dostateczne uzasadnienie tego punktu decyzji. . . .

Teza o związku gospodarczym wydaje mi się trafną o tyle, o ile podkreśla miarodajność użycia samej pożyczki, a nie sposobu pokrycia odsetek. Natomiast wątpliwości budzi zapatrywanie, że chodzi o związek między wydatkiem na pokrycie odsetek a źródłem dochodu. Ustawa w art. 10 mówi wyraźnie o źródłach dochodu, które

są identyczne ze źródłem dochodu jedynie wtedy, gdy podatnik rozporządza tylko jednem źródłem dochodu. We wszystkich innych wypadkach ścieśnianie związku gospodarczego z art. 10 do związku z poszczególnemi źródłami dochodu uważam za bezzasadne wbrew tezie wyroku NTA z 20 marca 1933 l. rej. 7422/30 (OPA, II, 388), powołanego w uzasadnieniu obecnego wyroku. Oba te wyroki oraz motywy skargi, rozstrzygniętej drugim z tych wyroków, nie wydają mi się przekonywające.

Nie jest zjawiskiem dziwnem, że wykładnia przedostatniego ustępu art. 10 ustawy o podatku dochodowym jest wysoce sporna, ponieważ trudno sobie wyobrazić określenia mniej ścisłe, niż zawarte w tym ustępie. Wobec ich zupełnej ogólnikowości uważam za wskazane ustalić najpierw zasady interpretacyjne, które uważam za słuszne.

Przedmiotem sporu jest znaczenie przepisów, mocą których odlicza się od dochodu odsetki od długów „tylko o tyle, o ile ciążą na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi, i pozostają w związku gospodarczym z temi źródłami". Nie może ulegać żadnej wątpliwości, że dosłownie biorąc, oba te wymogi odliczalności są pozbawione wszelkiej uchwytnej treści, albowiem niema długów, któreby nie obciążały źródeł dochodu dłużnika, o ile je posiada, niema także długów nie pozostających w związku gospodarczym ze źródłami dochodu. Jeżeli posiadacz dochodu jest równocześnie dłużnikiem, wówczas znajduje się bezsprzecznie w położeniu ekonomicznie gorszem, niż posiadacz źródeł dochodu o tej samej wydajności, który nie ma długów. Przez ciążenie odsetek na źródłach dochodu nie można rozumieć niczego innego, jeno zmniejszenie dochodu w razie ich zapłaty, względnie wszystkie ujemne następstwa, połączone z nieuiszczeniem odsetek, a więc odsetki za zwłokę, ewentualnie utratę źródła dochodu. Każde zobowiązanie zapłaty odsetek pociąga za sobą skutki, o których mowa, a więc stanowi obciążenie źródeł dochodu. Możnaby przeciwstawić temu rozumowaniu wypadek pobierania przez dłużnika dochodów nie podlegających opodatkowaniu (art. 7) w wysokości równej lub przewyższającej sumę odsetek, przypadających do zapłaty, i dowodzić, że wówczas odsetki zostały zapłacone z dochodów, nie podlegających opodatkowaniu i że z tego powodu nie obciążają źródeł dochodu. Zarzut nie wydaje mi się uzasadnionym, albowiem, gdyby posiadacz dochodów jednych i drugich nie miał obowiązku uiszczania odsetek, w tym wypadku dochody jego ze źródeł, podlegających podatkowi, nie służyłyby do równoważenia strat, które poniósł z powodu uiszczenia odsetek ze źródeł, nie podlegających podatkowi dochodowemu. I w tym wypadku obciążenie odsetkami źródeł dochodu jest widoczne.

Okoliczność, że wszelkie zobowiązania uiszczania odsetek stanowią obciążenie źródeł dochodu, zawiera w sobie istnienie związku gospodarczego między obu zjawiskami we wszystkich wypadkach zadłużenia. Przeważa zapatrywanie, że związek gospodarczy z art. 10 zachodzi tylko wtedy, gdy zużycie pożyczki nastąpiło w toku produkcji, a nie konsumcji. Na tej podstawie odliczalne byłyby odsetki pożyczki, przeznaczonej na wygospodarowanie dochodu, a nie na wydatki osobiste. To rozróżnienie nie liczy się z faktem, żą są wydatki osobiste, które ułatwiają wygospodarowanie dochodu. Jeżeli ktoś zapożyczył się na wyjazd dla poratowania zdrowia, uwieńczony pomyślnym skutkiem, wówczas wzrasta jego chęć i zdolność do pracy, a zatem wzrastają także jego dochody. Ten punkt widzenia jest tem bardziej znaczący, ponieważ w art. 3 ust. 1 p. 3 b), 6 i 7 praca jest wyszczególniona jako jedno ze źródeł dochodu opodatkowanego (por. także art. 6 ust. 1).

Okazuje się, że oba ograniczenia odliczalności odsetek, wymienione w ustępie przedostatnim art. 10, są właściwie, dosłownie biorąc, pozbawione wszelkiej treści. Oczywiście, interpretacja tego ustępu żadną miarą nie może poprzestać na tym wniosku, ponieważ popadłaby w sprzeczność z ogólnie przyjętą i słuszną zasadą, wedle któ-

rej każde postanowienie ustawodawcy coś znaczy, wedle której niema postanowień ustawodawczych bez znaczenia.

Atoli z drugiej strony okoliczność, że właściwie wszelkie odsetki „ciążą na źródłach dochodu i pozostają w związku gospodarczym z temi źródłami", nie może pozostać bez wpływu na wykładnię. M. zd., w tym stanie sprawy należy odliczalność odsetek i istnienie związku gospodarczego uznawać w możliwie najszerszych granicach. Innemi słowy, domniemanie prawne przemawia za odliczalnością odsetek i istnieniem związku gospodarczego. Nawiasem mówiąc, zachodzi nawet pytanie, czy w odniesieniu do ustępu przedostatniego art. 10 ze względu na ogólnikowość jego sformułowania nie należałoby wyjątkowo przyjąć, że w tych wypadkach ciężar dowodu spoczywa na władzy podatkowej, a nie na podatniku.

Brak uchwytnego określenia obu ograniczeń odliczalności odsetek uzasadnia posiłkowanie się w interpretacji domniemaną wolą ustawodawcy. Proceder ten jest ostatecznością, byłoby jednak błędem odrzucać go wtedy, jeśli inne metody interpretowania nie wystarczają. Gdy chodzi o wątpliwe postanowienia fiskalne — tylko w wypadkach wątpliwych — należy przyjąć, że ustawodawca nie dąży do uszczuplenia dochodów osób opodatkowanych, ponieważ w dobrze rozumianym interesie fiskalnym zależy mu nietyle na chwilowem zasileniu Skarbu, a raczej na położeniu fundamentów trwałej obfitości wpływów podatkowych, uwarunkowanej istnieniem ciągłem znacznych dochodów osób opodatkowanych. Także i z tego punktu widzenia uważam za słuszną wykładnię rozszerzającą odliczalność odsetek.

Za odrzuceniem wykładni ścieśniającej przemawia jeszcze jeden argument. Odsetki, opłacane przez dłużnika, stanowią dochód wierzyciela, który płaci podatek dochodowy od ogółu swych przychodów, o ile przewyższają minimum egzystencji. Nieodliczanie odsetek byłoby najczęściej równoznaczne z podwójnem opodatkowaniem podatkiem dochodowym jednego i tego samego dochodu, z pewnością niezamierzonem przez ustawodawcę.

Ażeby ustalić granice odliczalności odsetek, należy przedewszystkiem zastanowić się nad tem, czy niektóre kategorje odsetek nie nadają się do potrącenia zgodnie z art. 6 ustawy, jako koszt osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, czyli źródeł dochodu, wymienionych w art. 3. Uważam odpowiedź przeczącą za uzasadnioną już choćby dlatego, ponieważ art. 8 zakazuje potrącania z przychodów, osiągniętych z poszczególnych źródeł, wydatków na umorzenie długów, ale nie zakazuje potrącania odsetek. Potrącalność odsetek od wszystkich długów, rzeczowo obciążających poszczególne źródła dochodu, jest uzasadniona przedewszystkiem tem, że spłata odsetek stanowi warunek zachowania i zabezpieczenia przychodu z tych źródeł.

Zapatrywanie, dopuszczające potrącenia odsetek od wszelkich długów, rzeczowo obciążających źródła dochodu, jako kosztów ich zachowania i zabezpieczenia na przyszłość, znajduje potwierdzenie w ust. 7 § 21 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym, zakazującym odliczać od ogólnego dochodu (art. 10) odsetki „od długów, ciążących na gruntach, budynkach, przedsiębiorstwach, oraz renty i inne trwałe ciężary, ściśle ze źródłem dochodu związane", już potrącone przy obliczaniu poszczególnych przychodów w myśl art. 6.

Przepis rozp. wykon., o którym mowa, stwierdza potrącalność odsetek, nie rozróżniając odsetek od długów rzeczowych, przejętych przez podatnika inter vivos i mortis causa w przeciwstawieniu do zaciągniętych przezeń. O ile mi wiadomo, nie jest kwestjonowana potrącalność odsetek od wszelkich długów, przejętych przez podatnika, natomiast sporne jest pytanie, czy są potrącalne odsetki od wszystkich długów, zaciągniętych przez podatnika. Przytoczone dwa wyroki NTA rozpatrują wypadki potrącalności odsetek od długów hipotecznych, zaciągniętych przez podatnika,

i orzekają niepotrącalność odsetek od niektórych z tych długów. M. zd., wszelkie odsetki od długów, rzeczowo obciążających źródła dochodu, są potrącalne od dochodów, uzyskiwanych z tych źródeł, bez względu na to, czy są przejęte, czy zaciągnięte przez podatnika, ponieważ niezapłacenie odsetek w obu wypadkach naraża dłużnika na zapłatę odsetek za zwłokę, ewentualnie na utratę źródła dochodu. Właśnie dlatego zapłata odsetek jest w obu wypadkach niezbędnym warunkiem zachowania i zabezpieczenia przychodów, a zatem także warunkiem osiągnięcia przychodów na przyszłość przez podatnika.

NTA w uzasadnieniu wyroku z 20 września 1933 wyraził zapatrywanie, że odsetki od zaciągniętej pożyczki hipotecznej są potrącalne w przypadkach użycia pożyczki na działalność gospodarczą, dotyczącą źródła dochodu, nią obciążonego. W następnem zdaniu NTA stwierdza potrącalność pożyczek, przejętych przez podatnika. Te zapatrywania doprowadzają do tej konsekwencji, że odsetki niepotrącalne w chwili zaciągnięcia pożyczki stają się nazajutrz potrącalnemi w razie sprzedaży nieruchomości lub jej przejścia w ręce dziedziców.

Potrącanie odsetek od obciążeń rzeczowych źródeł dochodu na zasadzie art. 6 nie jest uwarunkowane wykazywaniem specjalnego związku gospodarczego, o którym mowa w art. 10. Po pierwsze dlatego, ponieważ wymóg owego związku gospodarczego dotyczy odliczeń od ogólnego dochodu, a nie potrąceń od poszczególnych przychodów. Powtóre dlatego, ponieważ uwarunkowanie uiszczaniem odsetek zachowania i zabezpieczenia przychodów stanowi samo przez się związek gospodarczy między opłacaniem odsetek a źródłem dochodu. W tym stanie rzeczy uważam za nieistotne dla potrącalności odsetek z art. 6 rozpatrywanie sposobu zużycia pożyczki. Pogląd ten znajduje poparcie w zgodnym z ustawą okólniku Ministerstwa Skarbu z 24 lutego 1931 L. D. V. 1043/2/31, zarządzającym potrącanie odsetek od długów osobom prawnym bez względu na to, na jaki cel dług był zaciągnięty. Jeżeli odsetki od wszelkich obciążeń rzeczowych źródeł dochodu są potrącalne od przychodów, a fortiori są odliczalne od ogólnego dochodu, oczywiście, o ile nie zostały potrącone przy obliczaniu przychodów.

Rozpatrywanie art. 10 bez dostatecznego uwzględnienia jego łączności z art. 6 wyraziło się także w uzasadnieniu obu omawianych wyroków, interpretującem ścieśniająco postanowienie art. 10, wedle którego warunkiem odliczalności odsetek jest istnienie związku gospodarczego między odsetkami a źródłami dochodu. NTA stoi na stanowisku odliczalności odsetek, o ile strona wykaże, że zachodzi związek gospodarczy między zużyciem pożyczki a źródłem, na którem ciąży. Powołany już § 21 rozp. wykon. słusznie stwierdza, że z art. 6 potrącalne są od długów odsetki „ściśle ze źródłem dochodów związane". Art. 10 pozwala odliczać pewne wydatki od ogólnego dochodu, od całości przychodów w przeciwstawieniu do potrąceń od poszczególnych przychodów, przewidzianych w art. 6, z czego wnoszę, że wydatki odliczalne z art. 10 są związane w myśl ustawodawcy z ogólnym dochodem, a nie z poszczególnemi źródłami. Ten, kto broni tego drugiego twierdzenia, implicite neguje rozróżnienie potrąceń i odliczeń, wyraźnie w ustawie orzeczone.

Wyrok z 20 marca 1933 stanowi, że odsetki są potrącalne tylko w razie stwierdzenia związku gospodarczego między długiem a poszczególnem źródłem dochodu, którem dług jest obciążony. Uzasadnienie wyroku nie wyjaśnia, na czem w takim razie polega różnica między potrąceniami a odliczeniami, a zadawalnia się rozumowaniem per analogiam, a więc rozumowaniem o mocy dowodowej wielce ograniczonej. NTA powołuje się na okoliczność, że ustawa w innych artykułach „stale indywidualizuje źródła", a zatem należy także interpretować art. 10 na zasadzie indywidualizowania źródeł. Choćby istotnie ustawa w innych artykułach indywidualizowała źródła, nie wynika stąd bynajmniej samo przez się, jakoby indywidualizowanie było uzasadnione

w odniesieniu do art. 10. Decydująca w tej kwestji jest treść art. 10, a nie treść innych artykułów. Otóż art. 10 zawiera przepisy o odliczeniach od ogólnego dochodu, a nie wymienia potrąceń od poszczególnych przychodów. Natomiast art. 6 określa tylko potrącenia od poszczególnych przychodów, nie przewidując odliczeń od ogólnego dochodu. W ustępie przedostatnim art. 10, którego wykładnia jest rozpatrywana w uzasadnieniu wyroku z 20 marca, ustawodawca mówi o źródłach dochodu w liczbie mnogiej bez ich wyszczególnienia.

Zresztą trudno mi się zgodzić z poglądem, jakoby ustawa w innych artykułach „stale indywidualizowała źródła" i jakoby stąd wynikała wyraźna konstrukcja podatku, wykluczająca „pojęcie jedności majątkowej płatnika". Mnie się wydaje, że konstrukcja podatku jest oparta na wprost przeciwnem założeniu. Istotą podatku dochodowego jest „łączne opodatkowanie" przychodów z poszczególnych źródeł (ust. 2 art. 3), z którego wynika progresywność skali podatkowej. Indywidualizowanie źródeł ma jedynie charakter technicznego uchwycenia przedmiotu opodatkowania, a nie ma na celu zacierania łączności dochodu i opodatkowania, gdyż w wypadku przeciwnym podatek dochodowy niczemby się nie różnił od podatków przychodowych. Wynika stąd dalej, że indywidualizowania źródeł nie należy interpretować rozszerzająco, nie należy go się doszukiwać w tych artykułach, w których jest tylko mowa o źródłach dochodu.

Odsetki od długów, obciążających rzeczowo źródła dochodu, uważam bez wyjątku za potrącalne względnie odliczalne, natomiast odsetki od wszystkich długów, zabezpieczonych rzeczowo na częściach majątku, nie stanowiących źródeł dochodu, uważam za nieodliczalne, np. odsetki od długu, zabezpieczonego zastawem srebra stołowego, służącego do osobistego użytku dłużnika. Odsetki od długów ściśle osobistych, rzeczowo nie zabezpieczonych, są potrącalne względnie odliczalne zależnie od sposobu zużycia pożyczki. Jeżeli kwota, uzyskana przez zaciągnięcie pożyczki, została zużyta w toku gospodarowania lub na wydatki osobiste, potrzebne do zapewnienia zdolności do pracy, wówczas odsetki są odliczalne. Nie są odliczalne wtedy, gdy pożyczka została zużyta na zbędne wydatki konsumcyjne.

Wyrok z 20 września 1933 dotyczy pytania, czy odliczalne są odsetki od pożyczki hipotecznej. W myśl tego, co powiedziałem, sam fakt zaciągnięcia pożyczki hipotecznej uzasadnia potrącalność odsetek z art. 6, a zatem a fortiori ich odliczalność z art. 10, o ile nie zostały potrącone. Okoliczności, przywiedzione w skardze na poparcie odliczalności i w uzasadnieniu wyroku dla obrony przeciwnego zdania, pomijają istotne, m. zd., dla osądzenia tej kwestji postanowienia art. 6.

Adam Krzyżanowski

501.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar dodatkowy: „Później ujawnione okoliczności". Odpisania na zużycie: Obowiązki podatnika w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań.

1. Okoliczności, które mają uzasadnić dodatkowy wymiar, muszą się ujawnić po dokonaniu pierwotnego wymiaru, niekoniecznie jednak dopiero po prawomocnem ukończeniu postępowania administracyjnego.

2. Nie mogą być kwalifikowane jako „później ujawnione" takie okoliczności, które widoczne były z ksiąg handlowych lub gospodarczych podatnika, zbadanych przed wymiarem.

3. Fakt, iż w postępowaniu wymiarowem badano księgi handlowe lub gospodarcze podatnika, nie wyklucza uznania za „później ujawnione" — okoliczności, które wykazują istnienie dochodu z odrębnego źródła lub z oddzielnej jednostki gospodarczej, o własnej rachunkowości, a podatnik tego źródła czy też tej jednostki zupełnie nie wykazał w zeznaniu ani w postępowaniu wymiarowem, a tem mniej nie ofiarował w związku z nią dowodu z ksiąg. (Teza).

4. Art. 6 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) nie zobowiązuje podatnika do wskazania osoby znawcy ani do przedłożenia pisemnej opinji.

Wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 6046/30 w sprawie Jana Henryka Plessa przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na r. 1924.

Przy sposobności wymiaru podatku dochodowego na r. 1924 firmie „Elektrownia Okręgowa Ligota" Sp. z ogr. odp. w Piotrowicach Urząd Skarbowy w Pszczynie powziął wiadomość, iż Jan Henryk Pless nie wykazał w zeznaniu o dochodzie na r. 1924 dochodu, osiągniętego w czasie od 1 lipca 1922 do 30 czerwca 1923 z przedsiębiorstwa „Überlandwerk Pless" w Ligocie Pszczyńskiej, które należało do niego do 30 czerwca 1924, a z dniem 1 lipca 1924 przeszło drogą sprzedaży na własność wymienionej spółki. Wskutek tego Urząd oznajmił podatnikowi pismem z 13 kwietnia 1926, iż okoliczność ta uzasadnia dodatkowy wymiar podatku na r. 1924 w myśl art. 83 ustawy o podatku dochodowym poz. 607 Dz. Ust. z 1923 r. i wezwał go do przedłożenia złotowego bilansu podatkowego przedsiębiorstwa. Po otrzymaniu bilansu Przewodniczący Komisji Szacunkowej zakwestjonował wysokość odpisań na zużycie przedmiotów majątkowych, wymienionych w punktach I do V aktywów, podając, że odpisanie 15% od bilansowej wartości wydaje się za wysokie, a wystarczyłoby 5% oraz, że należy bliżej uzasadnić okoliczności, które wpłynęły na powyższe znaczniejsze zmniejszenie się wartości przedmiotów majątkowych, i przedłożyć odpowiednie dowody, jak opinję rzeczoznawców i t. p. W odpowiedzi podatnik wyjaśniał, że przewody elektryczne i inne urządzenia, o które chodzi, sporządzono w czasie wojny i w pierwszych latach po wojnie z materjałów zastępczych gorszych, które musiano jak najprędzej zastąpić materjałem przepisanym, t. j. miedzią, i że z tego powodu, jak również ze względu na to, iż materjał wymieniony na nowy był prawie bezwartościowy, odpisanie na

zużycie 15% jest raczej za niskie, niż za wysokie, co potwierdzi każdy rzeczoznawca.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód w ten sposób, iż do zysku bilansowego w kwocie Mkn. 90.214.021,32 dodała sumę bilansowych odpisów na zużycie Mkn. 176.251.279,13, a od otrzymanej w ten sposób kwoty Mkn. 266.465.300,45 potrąciła tytułem odpisań na zużycie 25%, t. j. Mkn. 66.616.325,11. Reszta, t. j. Mkn. 199.848.975,34, przeliczona na zł 108.252, przyjęta została za podstawę wymiaru.

Odwołania, w którem podatnik, przyznając, iż w zeznaniu do podatku dochodowego na r. 1924 „nie podano przez omyłkę dochodu uzyskanego z elektrowni", zwalczał zarówno zasadność dodatkowego wymiaru, jak i sposób określenia wysokości odpisań na zużycie, Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 20 czerwca 1930 nie uwzględniła, podając w uzasadnieniu, że dochód ustalono zgodnie z postanowieniami działu I, a w szczególności art. 83 ustawy przy zastosowaniu art. 62 ust. 2, i rozprawiając się z oboma zarzutami odwołania.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca przedewszystkiem, z powołaniem się na judykaturę NTA, iż dodatkowy wymiar był wogóle niedopuszczalny z powodu braku „później ujawnionych okoliczności", wymaganych przez art. 83 ustawy: Mianowicie księgi handlowe, z których wynika, że podatnik w roku gospodarczym 1922/23 miał dochód z elektrowni w Ligocie, były przedłożone władzom skarbowym i badane przez rewidentów Urzędu Skarbowego przed dokonaniem pierwotnego wymiaru, a ponadto fakt uzyskania tego dochodu był niewątpliwie znany Komisji Odwoławczej przy wydawaniu orzeczenia z 3 października 1928, którem załatwiła odwołanie przeciw pierwotnemu wymiarowi.

Otóż należy przedewszystkiem stwierdzić, iż — jak to słusznie podnosi władza pozwana w odpowiedzi na skargę — obrona podatnika w odwołaniu przeciw zasadności dodatkowego wymiaru nie opierała się na tak szerokiej podstawie faktycznej, lecz szła wyłącznie w tym kierunku, że władzom podatkowym wiadome było przed rozstrzygnięciem Komisji Odwoławczej z 3 października 1928, że podatnik osiągnął dochód z elektrowni. W granicach tego tylko uzasadnienia faktycznego nadaje się tedy do rozpoznania w instancji kasacyjnej zarzut naruszenia przepisu art. 83 ustawy o podatku dochodowym (art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.).

W tym względzie wypada zważyć, iż brzmienie art. 83 ustawy nie pozostawia wątpliwości co do tego, że okoliczności, które mają uzasadnić dodatkowy wymiar, muszą się ujawnić po dokonaniu pier-

wotnego wymiaru. Ujawnienie tego rodzaju okoliczności po tej dacie nadaje im wymaganą przez ustawę kwalifikację „później ujawnionych". Przy tej ustawowej konstrukcji nie ma znaczenia ten szczegół, czy w chwili „ujawnienia" postępowanie administracyjne wogóle było już prawomocnie ukończone czy też nie. Uznanie tego szczegółu za istotny nietylko nie znajdowałoby oparcia w brzmieniu ustawy, ale też nie miałoby za sobą żadnej racji, skoro instancja odwoławcza nie może sama wskutek wiadomości o nowych okolicznościach rozszerzyć podstawy wymiaru.

W rozpoznawanej sprawie wymagają ustalenia następujące daty: pierwotny wymiar 11 czerwca 1925, orzeczenie Komisji Odwoławczej na odwołanie przeciw temu wymiarowi 25 września 1925, wyrok NTA uchylający to orzeczenie na skutek skargi podatnika 29 marca 1927, ponowne orzeczenie Komisji Odwoławczej niezaskarżone już do NTA 3 października 1928, ujawnienie się faktu, że w zeznaniu o dochodzie i przy wymiarze opuszczono dochód z elektrowni, kwiecień 1926. Niesporny stosunek czasowy tej ostatniej daty do daty wymiaru czyni zadość wymaganiu art. 83 według podanej wyżej wykładni tego przepisu prawa. Zauważyć zresztą należy, że — jak widać z przytoczonych dat — w czasie ujawnienia nieopodatkowanego dochodu zapadło już było także orzeczenie odwoławcze, a sprawa zawisła była w NTA i że data 3 października 1928, którą odwołanie uważało za istotną dla oceny dopuszczalności dodatkowego wymiaru, to data ponownego orzeczenia instancji odwoławczej, wydanego na skutek wyroku NTA, który z mocy przepisu art. 5 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. nakładał na nią tylko obowiązek usunięcia wskazanych wadliwości postępowania.

Zarzut naruszenia przepisu art. 83, rozpatrywany w granicach, zakreślonych kasacyjnym charakterem postępowania przed NTA, nie jest tedy uzasadniony.

Odnośnie do tej części uzasadnienia zarzutu, która, jako wychodząca poza wspomniane granice, uchyla się od rozpoznania, NTA w związku z powołaniem się skargi na judykaturę zauważa, iż wnioski, jakie z niej snuje skarga, nie są trafne. NTA niejednokrotnie w wyrokach swych dał wyraz zapatrywaniu, iż nie mogą być kwalifikowane jako „później ujawnione" takie okoliczności, które widoczne były z ksiąg handlowych czy gospodarczych, ofiarowanych przez podatnika na dowód i zbadanych przed wymiarem. Atoli to zapatrywanie bynajmniej jeszcze nie przesądza kwestji w tych przypadkach, kiedy chodzi o ujawnienie istnienia dochodu z odrębnego źródła lub z oddzielnej jednostki gospodarczej, o własnej rachunkowości, a podatnik tego źródła czy też tej jednostki zupełnie nie wykazał w zeznaniu

ani w postępowaniu wymiarowem, a tem mniej nie ofiarował w związku z nią żadnych dowodów, w szczególności też z ksiąg. Zamknięcie w takim przypadku drogi do zrealizowania prawa Skarbu Państwa do świadczenia podatkowego nie byłoby zgodne z intencją przepisu art. 83 i wychodziłoby daleko poza ramy ustalonej w orzecznictwie ochrony podatnika przed rozszerzającą wykładnią warunków dodatkowego wymiaru.

Skarga zarzuca dalej naruszenie przepisu art. 6 ust. 3 ustawy z powodu ustalenia wysokości odpisań na zużycie bez zasięgnięcia opinji znawcy i zwalcza motyw zaskarżonego orzeczenia, iż podatnik nie przedłożył żądanej w wezwaniu do wyjaśnień opinji. Skarżący stoi na stanowisku, iż ustawa nie nakłada na podatnika obowiązku przedkładania gotowej opinji znawcy, lecz że wystarcza powołanie się na ten środek dowodowy z pozostawieniem władzy wyboru znawcy.

Otóż art. 6 ustawy przepisuje w ust. 3 kategorycznie, iż w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań na zużycie, należy odpowiednie sumy ustalić przez znawców (biegłych). Interpretując ten przepis, NTA niejednokrotnie już orzekł (p. np. wyrok z 27 czerwca 1933 l. rej. 301/30 [1])), iż on nie uzależnia zastosowania przewidzianego tam trybu ustalenia sumy odpisań od wniosku podatnika. Tem mniej oczywiście jest podatnik z mocy tego szczególnego przepisu (dotyczącego tylko tego jednego składnika obliczenia dochodu podatkowego) obowiązany do wskazania osoby znawcy lub do przedłożenia pisemnej opinji. W normalnym biegu rzeczy obowiązek jego wyczerpuje się w dostarczeniu władzy żądanych wyjaśnień faktycznych w związku z wykazanem odpisaniem, a zaniedbanie tego obowiązku może zasadnie pociągnąć za sobą zastosowanie rygoru zaoczności w myśl art. 62 ust. 2 i w konsekwencji jednostronne ustalenie odpisania przez władzę.

W niniejszym przypadku zaskarżone orzeczenie podaje, iż władza podatkowa nie mogła sama przeprowadzić ustalenia wysokości odpisań przez rzeczoznawców, ponieważ odnośne objekty majątkowe znajdowały się w czasie toczącego się postępowania wymiarowego w posiadaniu osoby trzeciej. Skarga przeciwstawia temu motywowi decyzji twierdzenie, że obecna właścicielka elektrowni byłaby każdego czasu zezwoliła na dokonanie oględzin. W każdym razie przytoczony w decyzji stan rzeczy sam, bez wyczerpania możliwości przeprowadzenia z urzędu przepisanej ekspertyzy, bez podjęcia w tym celu jakichkolwiek kroków, nie dawał jeszcze podstawy do nałożenia na

---

[1]) OPA, II, 429.

podatnika obowiązku dostarczenia pisemnej opinji pod rygorem zaoczności.

Sposób ustalenia wysokości odpisań należało tedy uznać za wadliwy.

Z powodu tej wadliwości NTA na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

502.

PODATEK DOCHODOWY.

Obowiązek złożenia zeznania „na przepisanym formularzu". Wymiar zaoczny: Skutki. Księgi handlowe: Niezgodność księgi składowej z bilansem. Dowód ze znawców: Wniosek dowodowy. Rozciągłość obowiązku jurysdykcji instancji odwoławczej. Przeliczenie na złote markowych podstaw wymiaru na r. 1925. Rozbieżność między bilansami handlowemi a podatkowemi. Podwójne opodatkowanie. Łowiectwo. Znaczenie okólników. Wykazane w bilansie straty z czasu przed rokiem operacyjnym. Odpisania na zużycie u osób fizycznych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe.

1. Określony w art. 50 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) obowiązek złożenia zeznania „na przepisanym formularzu" pozostaje pod sankcją przepisu ust. 5 tegoż artykułu. (Teza).

2. W przypadku wymiaru zaocznego Komisja Odwoławcza nie jest obowiązana do rozpatrywania konkretnych zarzutów odwołania, skierowanych tylko przeciw faktycznym ustaleniom Komisji Szacunkowej, ani też do przeprowadzenia dowodów, w związku z temi zarzutami ofiarowanych.

3. Brak księgi składowej w przedsiębiorstwie przemysłowem nie uzasadnia wprawdzie sam przez się uznania ksiąg handlowych tego przedsiębiorstwa za nieprawidłowe, jednak w przypadku, kiedy księga składowa jest prowadzona, jej treść, w szczególności w razie niezgodności z bilansem, nie jest obojętna dla oceny mocy dowodowej ksiąg. (Teza).

4. Wniosek dowodowy ze znawców, zgłoszony przez podatnika na zasadzie art. 60 ustawy, wiąże władzę wymiarową tylko wówczas, jeśli podatnik proponowanych znawców wymienił i określił te okoliczności dla sprawy istotne, co do których mają się oni oświadczyć.

5. Obowiązek jurysdykcji instancji odwoławczej w stosunku do rekurenta nie sięga poza żądania, skonkretyzowane należycie,

a w razie potrzeby poparte odpowiedniemi dowodami w odwołaniu, wniesionem w terminie ustawowym (art. 71 i 72 ust. 2 w związku z art. 73 i 70 ustawy). (Teza).

6. W myśl § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 9 marca 1925 poz. 200 Dz. Ust. o przeliczeniu na złote markowych podstaw wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1925, decyduje przy określaniu wartości remanentu cena z dnia tego bilansu (otwarcia, względnie zamknięcia), w którym remanent ma figurować. (Teza).

7. Ustawa o podatku dochodowym nie zobowiązuje podatnika do prostowania bilansu handlowego zgodnie z ustaleniami władz wymiarowych.

8. Ustawa o podatku dochodowym nie zna podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika.

9. Łowiectwo służy celom zbytkowym (§ 15 ust. ost. rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.), jeżeli jest wykonywane jedynie z amatorstwa lub dla celów sportowych, a nie w charakterze źródła dochodu (bądź to samodzielnego, bądź też związanego z prowadzeniem innego działu gospodarstwa rolnego czy leśnego), ani nie stanowi koniecznej ochrony takiego źródła. (Teza).

10. Okólniki nie stanowią dla stron ani źródła praw, ani obowiązków.

11. Okoliczność, że wykazana w bilansie strata pochodzi z czasu przed rokiem operacyjnym, nie wyklucza jeszcze bezwzględnie jej potrącalności. Stratę w zapasach przedsiębiorstwa, opodatkowanego na zasadzie ksiąg handlowych, należy traktować jak gdyby powstała w roku operacyjnym, jeżeli rzeczywiście w tym roku ujawniła się i została prawidłowo zaksięgowana.

12. Zasada, wiążąca potrącalność odpisów na zużycie z wymogiem ich prawidłowego wykazania w bilansie, nie rozciąga się na osoby fizyczne, prowadzące prawidłowe księgi handlowe. (Teza).

Wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32, 4508/32, 4509/32, 4652/32, 4653/32 w sprawie Jana Henryka Plessa przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1925 — 1929.

W terminach przepisanych dla składania zeznań o dochodzie na lata 1925—1929 skarżący wnosił do Urzędu Skarbowego w Pszczynie pisma, w których podawał ogólną sumę dochodu lub straty za ubiegły rok gospodarczy z zapewnieniem, że wszystkie dane oznajmione zostały według najlepszej wiedzy i sumienia. Do pism tych dołączone

były bilanse poszczególnych przedsiębiorstw i jednostek gospodarczych, należących do podatnika, i ogólne zestawienie końcowych sum dochodów lub strat tychże. Komisja Szacunkowa, po przeprowadzeniu dochodzeń, doliczała do dochodu, wykazanego przez podatnika, szereg kwot. Podatnik wnosił przeciw wymiarom odwołania, w których, uznając niektóre doliczenia za uzasadnione, zwalczał pozostałe. Komisja Odwoławcza, po dodatkowych dochodzeniach, prostowała wymiary w poszczególnych pozycjach, natomiast przeważnej części żądań nie uwzględniała. Po zaskarżeniu orzeczeń Komisji Odwoławczej do NTA, Ministerstwo Skarbu reskryptem z 21 sierpnia 1931 uchyliło w drodze nadzoru te orzeczenia i zarządziło wznowienie postępowania odwoławczego, na skutek czego postępowanie w NTA zostało umorzone. Po dalszych dochodzeniach Komisja Odwoławcza wydała nowe orzeczenia, w których uwzględniła niektóre zarzuty odwołań, uzasadniając zarazem odmowne załatwienie pozostałych. Wszystkie orzeczenia Komisja — zgodnie ze stanowiskiem instancji wymiarowej — oparła na przepisie art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), ponieważ podatnik nie uczynił zadość obowiązkowi złożenia zeznania o dochodzie na przepisanym formularzu w myśl art. 50 ust. 1.

Cyfrowo przedstawiają się wymiary w sposób następujący:

Rok podatkowy	Podatnik wykazał dochód (stratę)	I instancja ustaliła dochód	Podatnik zgodził się na doliczenie	II instancja ustaliła dochód	
				pierwotnie	ostatecznie
	Złotych				
1925	— 944.084	7.903.980	962.238	6.679.235	4.871.034
1926	— 6.298.172	4.532.304	5.393.001	4.226.713	795.455
1927	+ 838.647	7.859.746	1.699.224	6.381.674	4.668.905
1928	— 2.579.212	6.012.678	3.037.539	4.420.911	2.514.238
1929	+ 1.146.242	7.587.054	892.634	6.848.328	4.757.170

Nowe orzeczenia Komisji Odwoławczej są przedmiotem skarg, które zarzucają wadliwość postępowania i obrazę prawa materjalnego.

Władza pozwana w odpowiedziach wnosi o oddalenie skarg, jako nieuzasadnionych, zbijając podniesione w nich zarzuty.

NTA postanowił powyższe skargi, z uwagi na związek, zachodzący między sprawami, i częściowo podobny stan faktyczny i prawny, rozpoznać łącznie i rozważył, co następuje:

I 1. Skargi zarzucają na pierwszem miejscu, iż władza bezzasadnie oparła swe orzeczenie na przepisie art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). Zastosowanie tego

przepisu prawa zaskarżone orzeczenia uzasadniają tem, iż podatnik nie uczynił zadość obowiązkowi złożenia zeznania o dochodzie na przepisanym formularzu w myśl art. 50 ust. 1.

Otóż należy przedewszystkiem stwierdzić, iż odnośnie do wszystkich lat prócz 1926 niesporne jest między stronami, że skarżący był obowiązany do złożenia zeznania. Wprawdzie w niektórych z tych lat pierwotnie wykazał on nie dochód, lecz stratę, ale w toku postępowania wymiarowego dane te uległy sprostowaniu i niespornie ustalono, że uzyskał w roku, poprzedzającym rok podatkowy, dochód, przewyższający granicę dochodu wolnego od podatku. To też skargi za lata 1925 i 1927 — 1929 tej okoliczności zupełnie nie poruszają.

Skargi nie przeczą też, że zeznania nie złożono „na przepisanym formularzu", jak to nakazuje art. 50 ust. 1. Skargi zajmują tylko odmienne niż władza stanowisko w ocenie skutków prawnych niezachowania tego przepisu, kwalifikując go jako przepis natury porządkowej i formułując swe zapatrywanie w ten sposób, iż użycie przepisanego formularza nie rozstrzyga o ważności złożonego zeznania. Tezę tę skargi opierają głównie na dwóch argumentach: a) art. 52 wymienia dokładnie dane, które powinny się mieścić w zeznaniu, co byłoby zbyteczne, gdyby ustawodawca był wychodził z założenia, że zeznanie można złożyć tylko na przepisanym formularzu, b) według art. 51 można zeznanie złożyć również na piśmie lub ustnie do protokółu, a więc bez użycia przepisanego formularza.

Oba argumenty nie są trafne.

Art. 50 w ust. 1 określa obowiązek składania zeznań o dochodzie i w tym związku przewiduje stworzenie dla tych zeznań „przepisanego", t. zn. obowiązującego, formularza. Art. 52 zaś — jak to jasno wynika z porównania jego ustępu drugiego z ustępem trzecim — odróżnia w formularzu część obowiązkową, t. j. dane, które „w zeznaniach powinny się mieścić" ze względu na interes publiczny, i część nieobowiązkową, t. j. dane, które „podatnik ma prawo przytoczyć" w interesie własnym w celu uzyskania pewnej ulgi podatkowej. Pośrednio ma art. 52 jeszcze inne znaczenie: Ułożenie przewidzianego w art. 50 formularza ustawodawca pozostawia Ministrowi Skarbu, powołanemu do wykonania ustawy. Z postanowień art. 52 jednak wynika, jakie rubryki Minister jest obowiązany zamieścić w formularzu niezależnie od dalszej tegoż treści, pozostawionej jego uznaniu.

Co się zaś tyczy art. 51, to niema żadnej podstawy do tego, by postanowienie, iż zeznania mogą być składane na piśmie albo ustnie do protokółu, rozumieć tak, iż stwarza ono dalsze dwa sposoby składania zeznań obok sposobu przewidzianego w ust. 1 art. 50. Postanowienie to — interpretowane zgodnie z ogólnemi regułami interpre-

tacyjnemi — określa tylko techniczny sposób składania zeznań, których formę i treść normują inne postanowienia ustawy. Tak też ten przepis wyjaśnia rozporządzenie wykonawcze z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., postanawiając, iż wypełnione formularze zeznań należy składać do właściwych organów, wymierzających podatek, albo przesyłać zeznania listem poleconym (§ 108), i że „tego samego formularza należy używać również, gdy podatnik składa zeznanie ustnie do protokółu" (§ 109).

Dodatkowo skargi popierają swe zapatrywanie powołaniem się na §§ 114 i 108 ust. 12 rozp. wykon., czerpiąc z pierwszego z nich argument, że także według rozporządzenia braki formalne nie powodują nieważności zeznania, a z drugiego — że za zeznanie podatkowe należy uważać każde pisemne oświadczenie, o ile z niego osoba podatnika z pewnością wynika. Jednakowoż argument pierwszy nie ma siły przekonywującej, gdyż § 114 mówi o „zeznaniach złożonych w terminie", wymaga więc rozstrzygnięcia nasamprzód pytania, jakie pismo ma być w myśl ustawy uważane wogóle za zeznanie, a to jest właśnie zagadnienie sporne. Toteż odpowiedzi na skargi, odpierając ten argument, twierdzą, że § 114 odnosi się do tych przypadków, kiedy braki formalne zawiera zeznanie, złożone na przepisanym formularzu. Argument drugi zaś jest oczywiście chybiony. Paragraf 108 ust. 12 postanawia, że na żądanie należy wydać oddawcy zeznania urzędowe poświadczenie odbioru zeznania, o ile z niego można niewątpliwie powziąć, kto jest podatnikiem. Przepis ten i sam w sobie i w związku z dalszym ciągiem tego samego ustępu nie pozostawia żadnej wątpliwości, że jego treścią jest tylko unormowanie kancelaryjnego toku wydawania poświadczeń odbioru, jak treścią drugiego zkolei po niem zdania jest unormowanie innej czynności z tego samego zakresu, mianowicie sposobu stwierdzania dnia złożenia („należy zanotować dzień", „wystarcza stempel"). Zresztą wnioskowi, jaki z tego przepisu skarga snuje, o tem, „co należy uważać za zeznanie podatkowe", przeczy wprost zdanie bezpośrednio następne tego paragrafu: „to poświadczenie odbioru nie wyklucza dochodzeń w tym względzie, czy oddane zeznanie odpowiada wymogom ustawy" i t. d.

Dojść tedy należy do wniosku, że argumenty skarg nie są zdolne obalić zapatrywania władzy, iż przepis art. 50 ust. 1 o formularzu ma znaczenie istotne.

Za tem zapatrywaniem przemawia przedewszystkiem kategoryczne brzmienie przepisu, według którego podatnicy „obowiązani są" do składania zeznań na przepisanym formularzu, dalej ta okoliczność, że to postanowienie znajduje się w tym artykule, który specjalnie jest poświęcony unormowaniu obowiązku składania zeznań, i to zaraz

w pierwszem zdaniu, które ustanawia ten obowiązek, i w bezpośredniej łączności z określeniem treści tego obowiązku. Co do brzmienia przepisu w tej części, która właśnie mówi o formularzu, wypada zwrócić uwagę, iż jest ono dobitniejsze i bardziej rygorystyczne, niż w innych ustawach podatkowych. I tak w ustawach o podatku przemysłowym jest mowa o zeznaniach „według ustanowionego wzoru" (art. 52 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust.). Widocznie ustawodawca ustawy o podatku dochodowym szczególne znaczenie przywiązywał do tego, by w zeznaniu podawane były ściśle określone składniki dochodu podatkowego w ściśle określonym układzie.

Jeżeli zaś skargi twierdzą, że użycie przepisanego formularza było w danym przypadku „prawie że niemożliwe" ze względu na wielką ilość przedsiębiorstw podatnika, wynoszącą ponad 50, to to twierdzenie nie uwzględnia konstrukcji formularza, ani treści przepisu § 109 ust. 10 rozp. wykon., według którego wystarcza przy każdem źródle dochodu (z wyjątkiem dochodu z nadzwyczajnego wyrębu) podać jedną sumę. Tenże paragraf w ustępie poprzednim wyjaśnia, że podatnik-osoba fizyczna uczyni zadość obowiązkowi złożenia zeznania, gdy złoży je po wypełnieniu dokładnem rubryk, zawierających dane wymienione w art. 52 ustawy, a dotyczących dochodów z poszczególnych źródeł i dopuszczalnych odliczeń. Sam ten przepis, którego zgodności z ustawą skargi nie kwestjonują, przesądza już na niekorzyść skarżącego sporną kwestję.

Inna rzecz, czy koniecznie musi być użyty urzędowy formularz, czy nie wystarcza pismo, zawierające jego istotną treść, to zn. zawarte w nim rubryki („dane, właściwe zeznaniu, składanemu na przepisanym formularzu" — por. wyrok z 27 czerwca 1933 l. rej. 301/30 [1])). To pytanie nie jest w niniejszym wypadku aktualne, pisma skarżącego bowiem nie czyniły zadość także, w ten drugi sposób określonym, wymogom formularza.

Tem samem za uzasadnione należało uznać zastosowanie art. 50 ust. 5 ustawy, o ile chodzi o wymiary na lata 1925 i 1927—1929.

Wobec uznania zaoczności za prawidłowo orzeczoną należało przy rozpoznawaniu dalszych zarzutów skarg uwzględnić skutki zaoczności. Wyrażają się one — według stałej judykatury Trybunału — w tem, iż podatnik traci prawo udziału w ustalaniu faktycznych podstaw wymiaru i prawo zwalczania tych podstaw, ustalonych przez instancję wymiarową, a pozostają mu tylko zarzuty natury prawnej. Już w wyroku z 4 kwietnia 1924 l. rej. 1481/22 (Zbiór wyroków Nr. 353) NTA orzekł i uzasadnił, że w przypadku wymiaru podatku dochodo-

[1]) OPA, II, 429.

wego w zaoczności Komisja Odwoławcza nie jest obowiązana do rozpatrywania konkretnych zarzutów odwołania, skierowanych tylko przeciw faktycznym ustaleniom Komisji Szacunkowej, ani też do przeprowadzenia dowodów, w związku z temi zarzutami ofiarowanych.

I 2. W konsekwencji zaoczności upadają zarzuty skargi za r. 1925, dotyczące pozycji dochodu z tartaku Murcki (punkt 2 skargi) i z wyrębu lasu (punkt 5). Załatwia to kwestję dla uzasadnienia rozstrzygnięcia kasacyjnego. Skoro jednak co do poszczególnych pozycyj obie strony spierają się także co do meritum sprawy, to NTA zaznacza w tym względzie, co następuje:

Prócz zaoczności, zaskarżone orzeczenie podaje co do tartaku jako dalszy motyw nieprawidłowość ksiąg i nieprzydatność ich do ustalenia dochodu, ponieważ wartość remanentu drzewa wstawiono do bilansu zamknięcia w sumie innej, niż wykazano w księdze magazynowej. Pominięcie żądanego dowodu z rzeczoznawców na wartość zapasów drzewa orzeczenie uzasadnia niepodaniem dokładnie tezy dowodowej ani nazwisk proponowanych rzeczoznawców. Co do dochodu z wyrębu orzeczenie pośród motywów podaje, że jednego z projektowanych rzeczoznawców nie przesłuchano z uwagi na jego stosunek służbowy do podatnika, drugiego — z powodu zgłoszenia tego wniosku po upływie terminu odwoławczego. Skarga zwalcza te motywy, a w kwestji ksiąg powołuje się na wyrok NTA z 29 stycznia 1930 l. rej. 4768/27 (Zbiór wyroków Nr. 261 S).

Otóż NTA powołanym wyrokiem orzekł, iż brak księgi składowej w przedsiębiorstwie przemysłowem nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych tego przedsiębiorstwa za nieprawidłowe. Tezę tę, opartą na kodeksie handlowym, obowiązującym w b. Królestwie Polskiem, NTA następnie wyrokiem z 16 listopada 1932 l. rej. 4350/31 [1]) uznał za uzasadnioną także ze stanowiska prawa handlowego niemieckiego, które w niniejszej sprawie ma zastosowanie.

Atoli z tej tezy bynajmniej jeszcze nie wynika, że w tym przypadku, kiedy księga składowa jest prowadzona, jej treść, w szczególności w razie niezgodności z bilansem, jest obojętna dla oceny mocy dowodowej ksiąg. Władza, kwestjonując pewną pozycję bilansową, może oczywiście za punkt wyjścia swych wątpliwości czy też zarzutów wziąć także treść zapisu w księdze składowej.

Jeżeli zaś skarżący wskazuje na to, że bezskutecznie usiłował w postępowaniu administracyjnem tę zakwestjonowaną pozycję bilansową udowodnić zapomocą dowodu z rzeczoznawców, to stwierdzić należy, że władza miała prawo wniosek ten pominąć nietylko z uwagi

---

[1]) OPA, I, 66.

na ograniczone na skutek zaoczności prawo obrony podatnika, ale także z uwagi na niedostateczne skonkretyzowanie wniosku dowodowego. Wbrew zapatrywaniu skargi bowiem NTA już w wyroku z 24 stycznia 1928 l. rej. 1541/26 (Zbiór wyroków Nr. 1362) ustalił zasadę prawną, iż wniosek dowodowy ze znawców, zgłoszony przez płatnika na zasadzie art. 60 ustawy o podatku dochodowym, wiąże władzę wymiarową tylko wówczas, jeśli płatnik proponowanych znawców wymienił (i określił te okoliczności dla sprawy istotne, co do których mają się oni oświadczyć).

Na rozprawie przed NTA jeden z zastępców skargi obronę tezy przeciwnej oparł na przepisach ustaw postępowania cywilnego. Ta obrona jednak zawodzi, póki nie będzie wykazane, iż te przepisy mają być stosowane w postępowaniu wymiarowem. W tym względzie zaś zastępca ograniczył się do powołania się na art. 55 ustawy o podatku dochodowym. Atoli ten przepis odsyła do ustawy o postępowaniu sądowem tylko w dwóch kwestjach, mianowicie w kwestji, które osoby są wyłączone od składania zeznań w charakterze świadków i wyrażania opinji w charakterze znawców (ustęp 3), oraz w kwestji wynagrodzenia osób wzywanych w tym charakterze (ustęp 4). Do wniosku, że także we wszystkich innych kwestjach, dotyczących dowodów, przepis ten każe stosować ustawę o postępowaniu sądowem, brak podstawy, a to tem bardziej, iż ustawa o podatku dochodowym zawiera swoisty przepis o obronie podatnika, mianowicie art. 60.

Co się tyczy dodatkowych motywów do pozycji dochodu z wyrębu, to ofiarowanie dowodu ze znawcy, który nie posiada, zdaniem władzy, potrzebnych kwalifikacyj, nie konsumuje jeszcze prawa podatnika z art. 60 ustawy. O tyle jest zapatrywanie skargi trafne. Natomiast skarga nie ma racji i nie jest w zgodzie ze stałą judykaturą NTA, kiedy twierdzi, że płatnik ma prawo powoływania biegłych zawsze, także po upływie okresu odwoławczego. Jak to bowiem NTA orzekł i uzasadnił m. i. w wyroku z 17 października 1929 l. rej. 1490/27 (Zbiór wyroków Nr. 174 S), obowiązek jurysdykcji instancji odwoławczej w stosunku do rekurenta nie sięga, z uwagi na przepisy art. 71 i 72 ust. 2 w związku z art. 73 i 70 ustawy, poza żądania, skonkretyzowane należycie, a w razie potrzeby poparte odpowiedniemi dowodami w odwołaniu, wniesionem w terminie ustawowym. Skierowane przeciw temu stanowisku wywody zastępcy skargi, oparte na zasadach procesu cywilnego, uzasadniałyby — przyjąwszy ich trafność — tylko konkluzję, iż postępowanie dowodowe unormowane jest w tej dziedzinie prawa inaczej niż w ustawie o podatku dochodowym, ale nie mogą poprzeć zarzutu skargi.

I 3. Pozostają do rozpatrzenia zarzuty natury prawnej.

Dotyczą one w skardze za r. 1925 trzech pozycyj: Browaru Tychy, Kopalń i Dworca budowlanego („Bauhof"). Prostując w odwołaniu przedstawione pierwotnie bilanse obu pierwszych przedsiębiorstw, podatnik, z powołaniem się na § 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 9 marca 1925 poz. 200 Dz. Ust., zmienił szacunek remanentu materjałów w ten sposób, że remanent początkowy na 1 lipca 1923 przeliczył z marek polskich na złote według cen z 30 czerwca 1924, według których był przeliczony remanent końcowy. Według tej samej zasady oszacowano w bilansie otwarcia „Dworca budowlanego" na 1 października 1923 remanent materjałów — niezgodnie z bilansem zamknięcia za poprzedni rok operacyjny — według cen z 30 września 1924. Władza, uważając oszacowanie remanentu początkowego i końcowego według tych samych cen za niezgodne z § 3 cyt. rozporządzenia, nie wzięła sprostowanych bilansów za podstawę do ustalenia dochodu, lecz oparła się na bilansach pierwotnych, w których remanent początkowy był oszacowany według cen z dnia bilansu otwarcia, a remanent końcowy według cen z dnia bilansu zamknięcia.

Spór między stronami toczy się wyłącznie na tle wykładni cyt. rozporządzenia i w ramach prawnych tego przepisu wymaga rozstrzygnięcia.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z 9 marca 1925 o przeliczeniu na złote markowych podstaw wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1925 postanawia w § 3 ust. 3, iż w wypadkach zestawienia „książkowego otwarcia roku operacyjnego" w markach polskich, złotowy podatkowy bilans zamknięcia za rok 1923/24 winien być sporządzony na podstawie przepisów waloryzacyjnych, wydanych dla celów wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1924, z tą jednak zmianą, że zarówno pozostałości początkowe (bilansu otwarcia) jak też pozostałości ostateczne bilansu zamknięcia na rachunkach mieszanych (bilansowo-wynikowych)—winny być podane w wartości obliczonej w sposób przewidziany w §§ 4 i 6 rozporządzenia Ministra Skarbu z 1 lipca 1924 poz. 612 Dz. Ust. Z przepisów, na które w tem miejscu rozporządzenie z 9 marca 1925 się powołuje, § 4 określa sposób szacowania towarów, półfabrykatów, surowców i materjałów pomocniczych, § 6 zaś — walut zagranicznych oraz należności i zobowiązań w tych walutach. W niniejszej sprawie ma zastosowanie tylko § 4. Przepisuje on, że wymienione w nim przedmioty winny być wykazane nie wyżej ceny nabycia lub kosztu własnego, o ile zaś ten szacunek okaże się wyższy od ceny rynkowej „w dacie, na jaką bilans został sporządzony", to nie wyżej ceny rynkowej. O ile tedy chodzi o cenę rynkową, przepis § 4 ustanawia zasadę, iż decyduje dzień bilansu. Jeżeli więc rozporządzenie późniejsze każe ten przepis zastosować do remanen-

tów „zarówno" w bilansie otwarcia, „jak też" w bilansie zamknięcia, to znaczy, że każe ono do każdego z tych dwóch bilansów zastosować zasadę, iż przy określaniu wartości remanentu decyduje cena z dnia bilansu. A zatem bez żadnej wątpliwości — tego bilansu, w którym remanent ma figurować. Do odmiennej wykładni, że cena z dnia jednego z dwóch bilansów ma być decydująca dla obu bilansów, że więc oba bilanse zostają postawione narówni nie co do zasady szacowania, ale co do wysokości szacunku, niema w brzmieniu przepisu żadnej podstawy. Dlatego zarzuty skargi nie są uzasadnione.

Jeżeli zaś skarga podnosi, że przy interpretacji stosowanej przez władzę, a uznanej powyżej przez NTA za trafną, cel przepisu § 3 ust. 4 nie byłby jasny, gdyż niewiadomo, skąd miałaby powstać nadwyżka, to należy na to zaznaczyć, że cel ten staje się jasny, jeżeli się zważy, że przy waloryzacji pozostałości w handlowym bilansie otwarcia na zasadzie § 4 rozporządzenia z r. 1924 te wartości mogły być wykazane poniżej wartości przyjętych do handlowego bilansu otwarcia, względnie bezpośrednio poprzedzającego bilansu zamknięcia, zatem w rezultacie dawać nadwyżkę, zwolnioną właśnie w myśl § 3 ust. 4 rozporządzenia z r. 1925 narazie od opodatkowania.

II 1. W skardze za r. 1926 wysuwa się na czoło zarzut, dotyczący dochodu z przedsiębiorstwa „Kopalnie".

W szczególności skarga zarzuca, że za podstawę do obliczenia dochodu należało przyjąć przedłożony wraz z odwołaniem sprostowany bilans zamknięcia na 30 czerwca 1925, w którym wykazano stratę tego przedsiębiorstwa z powodu wyższego oszacowania remanentów początkowych (mianowicie na kwotę zł 6.495.549,79) o zł 1.658.869,29 wyżej niż w pierwotnym bilansie. Komisja Odwoławcza podała w tym względzie w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia, że przedłożony w odwołaniu bilans otwarcia na 1 lipca 1924 nie figuruje w tej formie w księgach, natomiast figuruje w nich nadal wartość materjałów w kwocie zł 4.836.680,50 i że wobec tego, iż za podstawę do wymiaru podatku dochodowego na r. 1925 Komisja przyjęła bilans, wykazujący wartość materjałów w tej właśnie kwocie, która figuruje również w księgach, nie można różnicy między kwotą zł 6.495.549,79 a kwotą 4.836.680,50, wynoszącej zł 1.658.869,29, potrącić z podstaw wymiaru, a to z uwagi na ciągłość bilansową. Zwalczając te motywy decyzji, skarga podnosi, iż ustawa o podatku dochodowym nie nakłada na podatnika obowiązku uzgodnienia bilansu handlowego z bilansem podatkowym, a ponadto, że w rzeczywistości przyjęto przy wymiarze na r. 1925 wartość remanentów, podaną w bilansie zamknięcia w kwocie zł 4.836.680,50, o zł 1.546.659,18 wyżej i tę różnicę doliczono do dochodu podatkowego na r. 1925, że więc ze względu na to

skarżący może żądać, aby kwotę tę odliczono od zysków bilansowych następnego roku, gdyż inaczej zostałby ten sam zysk podwójnie opodatkowany.

Otóż przedewszystkiem należy ustalić, że istotnie przy wymiarze na rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający, t. j. 1925, władza podwyższyła wartość remanentów w bilansie zamknięcia na 30 czerwca 1924 o kwotę zł 1.546.659,18. Przyznaje to wyraźnie odpowiedź na skargę. W granicach tej różnicy pomiędzy bilansem podatnika a przyjętą przez władzę podstawą obliczenia dochodu władza przy wymiarze na rok następny nie mogła żądaniu podatnika przeciwstawić skutecznie zasady ciągłości bilansowej. Jak to bowiem NTA niejednokrotnie już orzekł, m. i. w wyroku z 17 kwietnia 1929 l. rej. 1166/27 (Zbiór wyroków Nr. 76 S), prawo prostowania zamknięcia rachunkowego dla celów wymiarowych, służące władzy celem uzgodnienia tegoż z wymogami ustawy (wyrok mówi o art. 6, 8,10 i 13 ustawy — chodziło o osobę prawną, podlegającą art. 21), musi mieć te konsekwencje, że przy wymiarze nie znajdują uwzględnienia pozycje bilansowe, względnie że do podstaw wymiaru wchodzą pozycje niezgodne z bilansem, a w dalszym rezultacie, że sprostowany bilans staje się punktem wyjścia dla ustalenia dochodu podatkowego w następnym okresie wymiarowym. Niema zaś w ustawie przepisu, zobowiązującego podatnika do prostowania bilansu handlowego zgodnie z ustaleniami władzy. A zatem powstawanie rozbieżności między bilansami handlowemi a podatkowemi jest tylko faktyczną konsekwencją prawa władzy prostowania zamknięć.

O ile zaś chodzi o zarzut podwójnego opodatkowania wspomnianej podwyżki, to władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę nietylko przyznaje fakt, na którym ten zarzut się opiera, ale też uznaje zasadność jego przesłanki prawnej. Stwierdza mianowicie, że „przysługiwało skarżącemu prawo żądania, by tę pozabilansową podwyżkę potrącono z zysku bilansowego w następnym roku operacyjnym“, a broni legalności swego orzeczenia tem tylko, że skarżący tego żądania nie wyraził w postępowaniu administracyjnem. Jednakowoż ta obrona nie może odnieść skutku. Zarzut podwójnego opodatkowania bowiem jest rozwinięciem i dalszem uzasadnieniem zarzutu, podniesionego w odwołaniu przeciw ustalonemu przez władzę szacunkowi remanentów. Ten zarzut instancja odwoławcza powinna była rozpatrzeć także pod kątem widzenia podwójnego opodatkowania, nawet bez wyraźnego osobnego zarzutu w tym względzie, skoro stan faktyczny nie był sporny, a w grę wchodziła jedna z podstawowych zasad materjalnego prawa podatkowego, które nie zna podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika.

W tym punkcie tedy należało zaskarżone orzeczenie uznać za niezgodne z ustawą.

II 2. Skutki powyższego rozstrzygnięcia wychodzą poza pozycję dochodu z „Kopalń", której ono bezpośrednio dotyczy. Pozostałe bowiem zarzuty skargi skierowane są przeciw faktycznym podstawom wymiaru odnośnie do dochodu z wyrębu i z tartaku Murcki. Zaskarżone orzeczenie, podobnie jak orzeczenie za r. 1925, wyżej rozpatrzone, uzasadnienie swe co do tych pozycyj (p. wyżej I 2) czerpie m. i. z przepisu art. 50 ust. 5 ustawy. Ta podstawa prawna odpada z chwilą, kiedy ustalone zostaje, że podatnik nie osiągnął w roku operacyjnym dochodu, podlegającego opodatkowaniu, i wskutek tego nie był wogóle obowiązany do złożenia zeznania (p. wyroki NTA z 11 stycznia 1927 l. rej. 2909/25, z 12 listopada 1927 l. rej. 2675/25, z 21 maja 1929 l. rej. 3283/27, Zbiór wyroków Nr. 1101, 1301, 113 S). Do tego wyniku zaś dochodzi się, kiedy od ustalonej w zaskarżonem orzeczeniu podstawy wymiaru zł 795.455 odejmie się kwotę zł 1.546.659,18, opodatkowaną już w roku poprzednim. W konsekwencji uzasadnienie rozstrzygnięcia, oparte na zaoczności z art. 50 ust. 5 ustawy, nie może się utrzymać.

III 1. Skarga za r. 1927 podnosi zarzuty natury faktycznej co do pozycyj: a) wyrębu, b) kasy łowieckiej i c) zamków. Do pierwszej z nich odnosi się to, co powiedziano wyżej (I 2) o analogicznej pozycji orzeczenia z r. 1925, co do dwóch dalszych należy zauważyć, co następuje:

III 2. Zaskarżone orzeczenie podaje w uzasadnieniu, że w myśl art. 6 ustawy i § 15 ust. ost. rozp. wykon. koszty, wykazane w niedoborze kasy łowieckiej w kwocie zł 136.260,30, nie nadają się do potrącenia od dochodu, ponieważ koszty te przekraczają znacznie osiągnięte z tego źródła przychody, a zatem przedstawiają wydatek na cele zbytkowe. Skarga zwalcza ten motyw i ma w tym względzie ułatwione zadanie dzięki niedość może ścisłemu jego ujęciu w decyzji. Istotnie, ogólna teza, że znaczna nadwyżka kosztów ponad przychody z pewnego źródła już kwalifikuje wydatek jako służący celom zbytkowym, byłaby oczywiście błędna. Ale motyw decyzji nabiera ciaśniejszego, właściwego znaczenia, jeśli się zważy, że w tem samem zdaniu jest powołany przepis § 15 ust. ost. rozporządzenia wykonawczego i że mowa o niedoborze „kasy łowieckiej", t. j. o pozycji, którą dobitniej charakteryzuje użyte w skardze określenie „polowanie". Mianowicie powołany przepis rozporządzenia wykonawczego postanawia, że koszty, związane z używaniem przedmiotów do celów wyłącznie lub przeważnie zbytkowych, nie nadają się do potrącenia, o ile te koszty przekraczają osiągnięte dochody, — a w dalszym ciągu każe w tego ro-

dzaju przypadkach nie przyjmować również dochodu i wymienia przykładowo m. i. „polowania”.

Interpretując powołany przepis rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 6 i 15 ustawy (§ 26 rozp. wykon.), wypadnie uznać, że łowiectwo służy celom zbytkowym, jeżeli jest wykonywane jedynie z amatorstwa lub dla celów sportowych, a nie w charakterze źródła dochodu (bądź to samodzielnego, bądź też związanego z prowadzeniem innego działu gospodarstwa rolnego czy leśnego), ani nie stanowi koniecznej ochrony takiego źródła. Kiedy należy to przyjąć, to zawisło od konkretnych okoliczności poszczególnego przypadku. Niewątpliwie jednak stała, powtarzająca się co roku w pewnym dłuższym okresie, przewyżka rozchodów nad przychodami dostarcza w tym względzie pewnej wskazówki. W rozpoznawanej sprawie władza w postępowaniu wymiarowem podkreśliła tę okoliczność, że polowania przynoszą s t a l e bardzo poważne straty. Powtarza też to w odpowiedzi na skargę, wywodząc, że takiego zajęcia nie można uważać wogóle za źródło dochodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, a tem samem koszty wykonywania tego zajęcia nie mogą mieć charakteru kosztów osiągnięcia dochodu, o których mowa w art. 6. Należy to zapatrywanie uznać za trafne z zastrzeżeniem, wynikającem już z poprzednich wywodów, że chodzi o zajęcie, które już w swem założeniu nie jest obliczone na zysk, lecz służyć ma innym celom, że zatem niedobór nie jest wyjątkowym tylko wynikiem sytuacji gospodarczej, złej konjunktury w danej dziedzinie, błędnej kalkulacji i t. p. przyczyn.

Skarżący w odwołaniu bronił potrącalności niedoboru, twierdząc, że polowanie na własnym gruncie stanowi dlań uboczne użytkowanie lasu, z którego musi korzystać „już w ogólno-gospodarczo-społecznym interesie“, a dzierżawa polowań gminnych jest konieczna, gdyż inaczej obcy tępiliby zwierzynę w sąsiednich rewirach. Na tę okoliczność ofiarował dowód ze swego nadleśniczego jako rzeczoznawcy. Jednakowoż z uwagi na zaoczność władza była uprawniona te twierdzenia i wnioski dowodowe pominąć.

III 3. Wartość użytkową zamków w Pszczynie i Promnicy ustalono na podstawie orzeczenia znawcy. Skarga przytacza § 32 ust. 4 rozp. wykon. i zarzuca, że „z tego punktu widzenia” orzeczenie znawcy nie odpowiada wymogom ustawy. Sama jednak stwierdza, że oszacowanie zostało dokonane z uwzględnieniem zużycia i kosztów utrzymania, a tylko twierdzi, że przytem znawca przyjął „ogólną” wartość użytkową — oczywiście nadmiernie wysoko. Spór tedy sprowadza się do kwestji wyłącznie faktycznej, czy oszacowana czysta war-

tość użytkowa jest stosowna. Taki zaś spór zaoczność wymiaru przesądza na niekorzyść podatnika.

III 4. Zarzuty dalsze mają charakter przedewszystkiem prawny. Dotyczą one odpisów na zużycie w bilansach poszczególnych przedsiębiorstw i dochodu z tartaku w Murckach.

W bilansach przedsiębiorstw, sporządzonych z końcem roku gospodarczego 1926, podatnik podał budynki, maszyny i inne przedmioty majątkowe z taką wartością, w jakiej je wykazano w bilansie za rok poprzedni. Natomiast odpisy na zużycie obliczył od wartości w złotych w złocie, przyjętej w bilansie otwarcia w złotych w złocie „kasy rentowej", przeliczając poszczególne kwoty na złote obiegowe według relacji 100 złotych w złocie = 173,66 zł, jako odpowiadającej kursowi franka szwajcarskiego w dniu 31 grudnia 1926. Różnicę z tego przeliczenia odpisów na zużycie władza wymiarowa doliczyła do zysków bilansowych przedsiębiorstw. Odwołanie uzasadniało prawo do zastosowanego przez podatnika sposobu obliczenia odpisów treścią okólnika Ministerstwa Skarbu z 28 kwietnia 1927 L. DPO 1007/II oraz stopniem faktycznego zmniejszenia się wartości stałych objektów i powołało się na znawców. Władza pozwana podtrzymała jednak stanowisko I instancji, uznając, że podatnik nie dopełnił warunków okólnika, i pomijając ofiarowany dowód z uwagi na zaoczność.

NTA — wbrew wywodom skargi — uznał oba motywy orzeczenia za trafne.

Skarżący opierał w postępowaniu administracyjnem i opiera w skardze swe roszczenie przedewszystkiem na powołanym okólniku ministerjalnym. Okólnik ten nie każe („nie należy") kwestjonować, poczynając od roku podatkowego 1927, odpisów na zużycie, obliczonych nie od wartości bilansowej, lecz od wartości przerachowanej ze złotych w złocie na złote obiegowe, „o ile sumy, figurujące w bilansach, przedstawiają sobą wartości przedmiotów majątkowych, ustalone według cen nabycia w złotych w złocie"; ...podatnik ponadto obowiązany jest przedłożyć władzy wymiarowej równocześnie z bilansem dokładną tabelę amortyzacyjną, którąby w dostatecznej mierze usprawiedliwiała poczynione odpisy". Otóż skarżący nie uczynił zadość tym warunkom. Ani bowiem wszystkie sumy, figurujące w bilansach, nie odpowiadają cenom nabycia w złotych w złocie — jak to ustalono w postępowaniu administracyjnem, m. i. na podstawie wyjaśnień samego podatnika z 13 lutego 1932 — ani podatnik nie przedłożył równocześnie z bilansem tabel amortyzacyjnych, jak to przyznaje w skardze. Skoro zaś sam za podstawę swego uprawnienia uznaje okólnik, to nie może równocześnie warunkom, od których okólnik uzależnia to uprawnienie, odmawiać istotnego znaczenia.

Motyw ten sam nie wystarczyłby jednak do odrzucenia żądania odwołania, ponieważ — jak to NTA niejednokrotnie orzekł i uzasadnił — okólniki nie stanowią dla stron ani źródła praw, ani obowiązków. Słusznie tedy władza rozprawiła się równocześnie z alternatywnem żądaniem odwołania, opartem na art. 6 ustawy. I w tym względzie musiał NTA podzielić zapatrywanie władzy. Mianowicie odwołanie domagało się, by Komisja Odwoławcza, o ile mieć będzie wątpliwości co do tego, czy przedmioty majątkowe posiadały tę wartość w złotych obiegowych, od jakiej obliczono odpisy, przeprowadziła zgodnie z art. 6 ustawy i § 117 ust. 4 rozp. wykon. dowód ze znawców. Atoli NTA już w wyroku z 31 października 1932 l. rej. 7628/30 [1]) orzekł i uzasadnił, iż władza wymiarowa nie jest obowiązana do ustalenia wysokości odpisań na zużycie przez znawców (art. 6 ust. 3 ustawy) w przypadku zaoczności wymiaru z art. 50 ust. 5.

III 5. Co do tartaku w Murckach chodzi o doliczoną przez władze obu instancyj kwotę zł 311.679,69. Podatnik wykazał stratę w tej wysokości na zapasach drzewa, twierdząc, iż przy oddawaniu ich w r. 1926 bliżej określonej spółce z ogr. odp. stwierdzono, że drzewa nieobrobionego, leżącego w lesie, było mniej o 7.301 m^3, wartości zł 311.679,69, niż wykazywały księgi tartaku. Brak ten podatnik tłumaczył kradzieżą oraz niedokładnością przy sporządzaniu spisu inwentarza w latach poprzednich, gdyż drzewo nieobrobione, znajdujące się w lesie, częściowo tylko szacowano. Ile z tego braku przypada na rok operacyjny 1926, tego nie umiał na żądanie podać. Tą właśnie okolicznością zaskarżone orzeczenie uzasadnia doliczenie różnicy na remanencie do dochodu.

Sporne między stronami jest tedy zagadnienie natury przedewszystkiem prawnej, czy okoliczność, że wykazana w bilansie strata pochodzi z czasu przed rokiem operacyjnym, wyklucza bezwzględnie jej potrącalność. NTA podzielił stanowisko skarżącego, iż przepis art. 8 p. 2 ustawy, na który się władza powołuje, tego zapatrywania jeszcze nie uzasadnia. Stanowi on bowiem wprawdzie, że wydatki na pokrycie strat za ubiegłe lata nie mogą być potrącane z przychodów, ale, o ile chodzi o straty w zapasach przedsiębiorstwa handlowego, przemysłowego lub gospodarstwa rolnego, które prowadzą księgi handlowe, uznane za prawidłowe, interpretowany być winien w związku z § 18 ust. 2 i 3 rozp. wykon. Ten przepis za decydujące dla ustalenia przychodów i kosztów uznaje zasady buchalterji. Ze stanowiska tych zasad stratę w zapasach należy traktować jak gdyby powstała w roku operacyjnym, jeżeli rzeczywiście w tym roku ujawniła się i została prawidłowo zaksięgowana.

---

[1]) OPA, I, 65.

Ponieważ władza pozwana, wychodząc z odmiennego zapatrywania prawnego, odmówiła żądaniu odwołania z tego tylko powodu, że rekurent nie udowodnił czasu powstania straty, należało uznać, że postępowanie administracyjne w tym punkcie jest dotknięte istotną wadliwością.

IV. Z wymiaru na r. 1928 sporne są pozycje: kasa łowiecka, zamki i odpisy na zużycie.

Zarzuty, dotyczące tych pozycyj, należało uznać za nieusadnione z powodów wyłuszczonych wyżej pod III 2, 3 i 4.

V 1. Skarga za r. 1929 zwalcza oprócz pozycyj kasy łowieckiej i zamków, do których ma zastosowanie rozstrzygnięcie NTA za lata 1927 i 1928 (III 2 i 3, IV), nadto doliczenie do podstawy wymiaru kwot zł 86.514 i 22.869,40 tytułem wartości żniwa i zwrotu kosztów uprawy roli, zawartych w cenie sprzedażnej majątku Rudołtowice, kwoty zł 445.534,36 z tytułu odszkodowania dla firmy „Oberschlesische Kohlenhandelsgesellschaft" we Wrocławiu, kwoty zł 141.742,75 z tytułu straty na koniach, a wreszcie kwot zł 531.573,19 i 917.392,53, stanowiących nadwyżkę z przerachowania odpisów na zużycie.

V 2. Co do kwot zł 86.514 i 22.869,40 skarga zarzuca przedewszystkiem, że skarżący nie otrzymał części ceny kupna, przypadającej na sprzedane żniwo i na koszty uprawy, lecz że przypadła ona fideikomisowi, następnie zaś — że wysokość tych kwot ustalono na podstawie opinji znawcy, którą skarżący zbijał, przeciwstawiając jej opinję innego znawcy.

Zarzut nie jest uzasadniony. Nie jest sporne między stronami, że w cenie sprzedażnej majątku według wyraźnie objawionej woli stron mieściła się prócz wartości substancji także cena sprzedaży „żniwa", t. j. płodów rolnych, które są przychodem z gospodarstwa rolnego, podlegającym opodatkowaniu, jak również zwrot kosztów uprawy roli, a zatem zwrot wydatków na prowadzenie gospodarstwa rolnego, raz już potrąconych przy ustalaniu dochodu z tego gospodarstwa. W tym stanie rzeczy nie ma istotnego znaczenia okoliczność, czy przychody te przypadły z mocy szczególnych przepisów, obowiązujących w zakresie gospodarki fideikomisu, fideikomisowi czy też skarżącemu. Jak to bowiem trafnie podnosi odpowiedź na skargę, o tem, czy pewien przychód należy zakwalifikować jako dochód podatkowy, decydują jedynie przepisy ustawy o podatku dochodowym, w świetle zaś tych przepisów wymienione przychody posiadają kwalifikację dochodu podatkowego, wobec czego należało je opodatkować i to u skarżącego, który jako użytkowca fideikomisu jest podmiotem podatkowym w odniesieniu do wszystkich przychodów, osiągniętych z majątku fideikomisowego.

Zarzut zaś co do wysokości spornych pozycyj jest niedopuszczalny wobec zaoczności wymiaru. O żadnej dowolności w ustaleniu tych pozycyj mowy nie mogłoby być wobec tego, iż wartość żniwa przyjęto zgodnie z orzeczeniem znawcy, koszty zaś uprawy roli w wysokości rzeczywistych wydatków.

V 3. Do kwestji natury faktycznej, a zatem kwestji, co do której zaoczność wymiaru pozbawia podatnika prawa obrony, sprowadza się też spór o doliczenie kwoty zł 445.534,36. Władza kwestjonowała bowiem obowiązek podatnika wypłacenia firmie „Oberschlesische Kohlenhandelsgesellschaft" we Wrocławiu (O. K. F.) odszkodowania w tej wysokości, czyli związek tego wydatku z uzyskaniem dochodu. Podatnik wyjaśniał wydatek stosunkami z wymienioną firmą jako nabywcą węgla i stosunkami handlowemi tej firmy z firmą „Berlin-Kattowitzer Kohlen-Vertriebsgesellschaft" (B. K.) i pośrednio z firmą „Unitas" w Katowicach i twierdził, że firma O. K. F. zażądała od niego pokrycia szkody, poniesionej wskutek przedawnienia jej pretensji do firmy B. K., której nie dochodziła, ulegając żądaniu podatnika, i że wskutek tego wypłacił jej odszkodowanie w kwocie Mkn. 210.296,59, t. j. zł 445.534,36. Zaskarżone orzeczenie nie uznało tych okoliczności faktycznych za udowodnione.

Zauważyć należy, iż władza pozwana w odpowiedzi swej trafnie podnosi, że skarga zarzutu przeciw doliczeniu tej pozycji nie uzasadnia należycie, a w szczególności nie wykazuje, dlaczego motyw zaskarżonego orzeczenia uważa za nietrafny, lecz poprzestaje tylko na powołaniu się na wyjaśnienia, złożone w postępowaniu odwoławczem, z któremi właśnie władza w uzasadnieniu orzeczenia się rozprawiła.

V 4. Nie jest uzasadniony również dalszy zarzut, dotyczący straty, wykazanej przy nowem oszacowaniu koni kopalnianych w r. 1928. Zaskarżone orzeczenie podaje, że podatnik nie udowodnił rzeczywistej wartości i rzeczywistego ubytku koni w r. 1928. Skarga zarzuca, że władza nie przeprowadziła dowodu ze świadków, dozorców stajennych, powołanych przez podatnika na okoliczność, że w r. 1928 były w kopalniach tylko te konie, które wykazano, i że one przedstawiały według cen rynkowych tylko wartość podaną. Atoli władza nie miała obowiązku przeprowadzania tego dowodu, nietylko z uwagi na zaoczność wymiaru, lecz przedewszystkiem ze względu na tezę dowodową, która wobec zajmowanego przez nią stanowiska była nieistotna. Mianowicie władza stała na stanowisku, czerpiącem swe uzasadnienie z przepisu art. 13 ustawy, iż nie nadaje się do potrącenia strata z lat dawniejszych, przed rokiem gospodarczym, podatnik zaś sam twierdził, że wykazana strata powstała w latach 1924 — 1928, w których nie inwentaryzowano ani nabytków ani ubytków koni. Twierdzenie

zaś, że stratę tę zauważono dopiero w roku gospodarczym, mogło być zasadnie pominięte, jako nie dające się w normalnym biegu rzeczy wogóle zastosować do koni w przedsiębiorstwie kopalni. Tem samem upadało żądanie odwołania, oparte na przepisie § 18 ust. 2 i 3 rozp. wykon.

V 5. Doliczenie do podstawy wymiaru nadwyżki z przerachowania odpisów na zużycie zaskarżone orzeczenie uzasadnia tem, że przyjęcie za podstawę do obliczenia odpisów wartości, wykazanych w rzekomym bilansie brutto na dzień 1 lipca 1928, nie może mieć miejsca, ponieważ podatnik nie przedłożył tego bilansu właściwej władzy skarbowej w terminie, przewidzianym w art. 10 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust., a zatem nie dał jej możności zbadania samego sposobu przeliczenia. Nadto uzasadnienie zauważa, że w myśl wspomnianego rozporządzenia podlegają przeliczeniu wartości nabycia, figurujące w księgach w złotych w złocie, podatnik zaś przeliczył wartości, ustalone w marcu 1928 przez rzeczoznawców dla celów wymiaru podatku dochodowego na r. 1924. Jako motyw pominięcia ofiarowanego dowodu z rzeczoznawców, orzeczenie wymienia zaoczność postępowania.

Skarga polemizuje z temi motywami, a w szczególności co do pierwszego z nich wywodzi, że art. 10 rozporządzenia z 22 marca 1928 nie odnosi się do osób fizycznych. To zapatrywanie jest trafne. Co więcej, całe to rozporządzenie o przerachowaniu bilansów przedsiębiorstw publicznych i prywatnych odnosi się, jak to jasno wynika z jego treści, tylko do osób prawnych. Wskutek tego upadają wnioski, jakie z tego rozporządzenia snuły w toku postępowania administracyjnego i snują w skardze i w odpowiedzi obie strony w obronie swego stanowiska, zajmowanego w kwestji prawa podatnika do odpisów w związku z jego bilansem.

Nie ma to jednak w sprawie istotnego znaczenia. Podatnik, jako osoba fizyczna, ma dostateczną podstawę do żądania potrącenia prawidłowych odpisów na zużycie w samym przepisie art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. Zasada, wiążąca potrącalność odpisów z wymogiem ich prawidłowego wykazania w bilansie, jest jedną z konsekwencyj przepisu art. 21 ustawy. Tej konsekwencji nie można rozciągać na osoby fizyczne, prowadzące prawidłowe księgi handlowe, do których postanowienia art. 21 mogą być, w pewnych granicach, stosowane tylko drogą analogji. Toteż podatnik stał na mocnym gruncie prawnym wtedy, kiedy — na wypadek nieuznania przez władzę zasadności wykazanych odpisów pod kątem widzenia rozporządzenia o przerachowaniu bilansów — domagał się zastosowania postanowień art. 6 ust. 1 ustawy. W tym względzie zresztą nie było żadnej rozbież-

ności zapatrywań między władzą a podatnikiem. Skarga trafnie stwierdza, że spór na tle art. 6 nie dotyczył kwestji prawnej. Chodziło tylko o stosowność dokonanych odpisów, w szczególności o to, jaką wartość przedstawiały przedmioty amortyzowane. Co do tej kwestji jednak zaoczność wymiaru pozbawiała podatnika środka obrony, ustanowionego w art. 6 ust. 3 w postaci dowodu ze znawców (p. wyżej III 4). Dlatego zarzuty, jakie podnosi skarga przeciw dokonanemu przez władzę ustaleniu wysokości odpisów, należało uznać za nieuzasadnione.

Z tych powodów NTA oddalił skargi na orzeczenia w przedmiocie wymiarów na lata 1925, 1928 i 1929, natomiast uchylił orzeczenia w przedmiocie wymiarów na lata 1926 i 1927, a to pierwsze z powodu niezgodności z ustawą, drugie z powodu wadliwego postępowania (art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.).

I. Sprawa podatkowa ks. Pszczyńskiego pozostaje w ścisłym związku ze sporem międzynarodowym, wytoczonym w maju 1932 przez Rząd niemiecki Rządowi polskiemu przed Stałym Trybunałem Sprawiedliwości Międzynarodowej w Hadze, na zasadzie Konwencji górnośląskiej z 15 maja 1922.

Źródła historycznego tego sporu szukać należy w petycji ks. Pszczyńskiego, wniesionej w styczniu 1931 do Rady Ligi Narodów, w której użala się on na traktowanie ze strony władz polskich, rzekomo sprzeczne z postanowieniami Konwencji, dotyczącemi ochrony mniejszości narodowej na obszarze górnośląskim. W maju 1932 zawiadomił Rząd niemiecki Radę Ligi, iż, korzystając z uprawnień, jakie mu przysługują z art. 72 Konwencji, zamierza wystąpić ze sporem przeciw Rządowi polskiemu przed Trybunałem haskim — wobec czego Rada zastanowiła dalsze badanie petycji. W istocie w tymże samym miesiącu wpłynęła skarga Rządu niemieckiego do Hagi. Legitymację czynną do wytoczenia tego sporu oparł Rząd niemiecki na art. 72 Konwencji, który analogicznie do art. 12 Traktatu mniejszościowego postanawia, iż w razie powstania między któremkolwiek z mocarstw — członków Rady Ligi a Polską różnicy zdań co do kwestji faktycznej lub prawnej, dotyczącej (concernant) artykułów poprzedzających, t. j. odnoszących się do ochrony mniejszości, różnica ta będzie uważana za spór międzynarodowy, który ów członek Rady będzie mógł poddać pod rozstrzygnięcie Trybunałowi haskiemu. Charakterystyczną zatem i bardzo specjalną cechą sporu, o którym tu mowa, jest to, że państwo niemieckie nie dochodzi w nim bynajmniej praw, jakieby przysługiwały jemu samemu z tytułu zobowiązań międzynarodowych, lecz działa jedynie w charakterze członka Rady Ligi.

Żądanie skargi niemieckiej ujęte jest w czterech punktach, w których Rząd niemiecki domaga się orzeczenia:

1) że stanowisko Rządu i władz polskich wobec zarządu ks. Pszczyńskiego w sprawie podatku dochodowego za lata 1925 — 1930, mianowicie co się tyczy zastosowania postępowania zaocznego, zbiegu płatności podatków za kilka lat, interpretacji i stosowania przepisów, odnoszących się do amortyzacji, do nieopodatkowania wydatków, wyłożonych na nabycie, zachowanie i zabezpieczenie dochodu, jak też do waloryzacji bilansów — jest sprzeczne z art. 67 i 68 Konwencji;

2) że zarządzenia władz podatkowych, sprzeczne z temiż postanowieniami, są bez skutków;

3) że Rząd polski jest zobowiązany wynagrodzić ks. Pszczyńskiemu szkodę, spowodowaną powyższem stanowiskiem, z zastrzeżeniem późniejszego jej wykazania przez Rząd niemiecki;

4) że zarząd ks. Pszczyńskiego używa pełnej swobody w mianowaniu swych urzędników i pracowników bez różnicy pochodzenia i języka.

W obszernym memorjale, uzasadniającym skargę, Rząd niemiecki zarzuca różnym władzom polskim postąpienia, które jakoby miały znamionować z jednej strony nacisk, wywierany na ks. Pszczyńskiego, celem spolszczenia jego zarządu, z drugiej strony, nierówne traktowanie jego jako członka mniejszości niemieckiej, samo jednak żądanie skargi pozostaje w punkcie 1 w ramach tylko sprawy opodatkowania ks. Pszczyńskiego, z motywów zaś memorjału należy wysnuć wniosek, iż zarzut, podniesiony w tej mierze przeciw władzom polskim, streszcza się w tem, iż dokonały one wymiaru z obrazą przepisów ustawowych, która nosi cechę rozmyślnego odmiennego traktowania ks. Pszczyńskiego.

II. Skarga niemiecka w sformułowaniu swych żądań przedstawia znany typ sporu o delikt międzynarodowy, popełniony przez naruszenie zobowiązań międzynarodowych w osobie jednostki — z dołączeniem żądania zadośćuczynienia w formie odszkodowania tej jednostki. Dany wypadek odróżnia się jedynie tem, że dotąd w praktyce międzynarodowej w sporach tego typu prawnego jednostką taką zawsze bywał własny obywatel państwa skarżącego, tu zaś chodzi wyjątkowo o obywatela obcego, w dodatku obywatela państwa pozwanego, t. j. Polski.

Wobec żądań skargi Rząd polski podniósł formalną ekscepcję niedopuszczalności sporu przed wyczerpaniem przez daną jednostkę, t. j. ks. Pszczyńskiego, instancyj krajowych, powołując się przytem zarówno na doktrynę, jak też na dotychczasowe orzecznictwo Trybunału haskiego, i wskazując również na zawisłe już w NTA skargi, dotyczące wymiaru podatku za wyżej wymienione lata.

Uchwałą z 4 lutego 1933 Trybunał haski postanowił połączyć ekscepcję z meritum sprawy oraz wyznaczył do złożenia merytorycznej odpowiedzi Rządu polskiego termin do 15 sierpnia 1933 z tem, że jeśliby NTA nie wypowiedział się na wniesione skargi do 1 lipca, Rząd polski będzie miał możność żądania dalszego przedłużenia terminu. W motywach zaś tej uchwały Trybunał zaznaczył niewątpliwą korzyść dla rozpatrzenia sprawy, płynącą z zapoznania się z wyrokami, jakie w ostatniej instancji wyda NTA. Nie rozstrzygając zatem narazie ekscepcji, uchwała ta stwarzała w pewnej mierze — w zakresie praktycznym zwłaszcza — stan, do którego ekscepcja zmierzała.

Po wyznaczeniu rozpraw w NTA na 16 października 1933, agent Rządu polskiego zażądał w Trybunale haskim dalszego przedłużenia terminu do odpowiedzi i przedłużenie to nastąpiło do dnia 29 grudnia 1933.

III. Skreślony powyżej pobieżnie stan rzeczy okazuje dostatecznie związek, jaki zachodzi między treścią petitum skargi Rządu niemieckiego a sprawami podatkowemi, rozstrzygniętemi przez NTA. Nie jest tu miejsce na szczegółowe rozważanie doniosłości obecnych wyroków NTA dla procesu haskiego, ani konsekwencyj, jakie z nich płynąć mogą dla konstrukcji obrony pozwanego państwa polskiego w tym procesie. Wystarczy zaznaczyć, że wchodzą one w obręb faktów prawnych sprawy rozgrywającej się na płaszczyźnie międzynarodowej, zajmując w niej miejsce bardzo ważne.

Dodać tu jednak wypada, że wypadki ostatniego miesiąca przyniosły gruntowną zmianę sytuacji w sporze zawisłym w Hadze.

Dnia 19 października 1933 Rząd niemiecki oficjalnie oznajmił sekretarjatowi Ligi Narodów o swem wystąpieniu z Ligi. W myśl postanowień Paktu Ligi wystąpienie takie staje się skuteczne dopiero po upływie dwóch lat, Rząd niemiecki atoli,

powołując się na to oświadczenie, zawiadomił dnia 27 października 1933 również Trybunał haski, iż nie ma zamiaru popierać nadal dwóch sporów, jakie wniósł w charakterze członka Rady Ligi, mianowicie w sprawie ks. Pszczyńskiego i w sprawie stosowania reformy rolnej w Polsce. W tej sytuacji Rząd polski uznał za odpowiednie oświadczyć ze swej strony, iż nie podnosi sprzeciwu przeciw temu, by te sprawy upadły, i że uważa je w ten sposób za zakończone. Wobec powyższych oświadczeń obu stron Trybunał niewątpliwie stwierdzi w najbliższym czasie formalną uchwałą zakończenie tych sporów.

Dr. T. Sobolewski

503.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Inwentarz żywy. Koszty procesów. Ekwiwalent za odstąpienie samych zasiewów. Odpisania na zużycie: Przedmiot opinji znawców; wysokość odpisań; granice czasowe odpisań. Wymiar zaoczny: Niepoparcie wyjaśnień dowodami. Dowód ze znawców: Zarzuty przeciw opinji; treść opinji o czystej wartości użytkowej budynków, zajmowanych przez samego właściciela. Wydatki na reklamę. Kwalifikacja wydatku jako potrącalnego kosztu. Wkłady, których skutki będą działały i po upływie okresu gospodarczego. Koszty „generalnego remontu". Dowód ze świadków: Świadek, mieszkający stale zagranicą. Dowody: Ocena wyników postępowania dowodowego.

1. Odpisania na zużycie inwentarza żywego nie mieszczą się w ramach przepisu art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

2. W kwestji potrącalności wydatków na koszty procesów obowiązuje zasada, iż nadają się do potrącenia koszty, związane z uzyskaniem dochodu, natomiast nie nadają się wydatki, związane ze źródłem dochodu.

3. Ekwiwalent za odstąpienie samych zasiewów nie stanowi wpływu ze spieniężenia majątku jako źródła dochodu (art. 7 ustawy).

4. Władza ma prawo przedmiotem opinji znawców (art. 6 ust. 3 ustawy) uczynić wszystkie elementy, potrzebne do obliczenia prawidłowych odpisań na zużycie, a podatnik nie może domagać się wyłączenia niektórych z nich z zakresu opinji, ani kwestjonować prawidłowości postępowania z tego powodu, że złożona opinja rozciąga się także na takie elementy, które nie były objęte wysuniętą przez niego tezą dowodową. (Teza).

5. Decydujące dla ustalenia wysokości odpisań na zużycie zmniejszenie się wartości objektów w okresie operacyjnym wyraża

wynikający z zestawienia cyfr wartości nabycia i okresu używalności iloraz, dający zarazem procent wartości pierwotnej; przy tej metodzie obliczania wysokości odpisań na zużycie ustaje podstawa do potrącania odpisań na zużycie z chwilą, kiedy zużywanie się objektu według powyższego założenia doszło do kresu. (Teza).

6. Okoliczność, że podatnik, składając żądane przez władzę wyjaśnienia (art. 58 ustawy), nie poparł ich dowodami (art. 60), nie uzasadnia zastosowania postanowień art. 63 ust. 2 ustawy, jeżeli władza dowodów nie żądała.

7. Podatnikowi, który, nie będąc w zaoczności, korzysta z pełnego prawa obrony, służą wszystkie zarzuty faktyczne i prawne tak przeciw samemu sposobowi, jaki znawca stosuje przy ogólnem ujęciu spornego zagadnienia, jak i przeciw wpływającym na ostateczny wynik oceny ustaleniom faktycznym.

8. Opinja znawcy, określająca czystą wartość użytkową budynków, zajętych przez samego właściciela, powinna podawać także składniki tej wartości, w szczególności wartość użytkową brutto i sumę kosztów, wymienionych w § 31 rozp. wykon., a w ich rzędzie potrącenie na zużycie. (Teza).

9. Wydatki na reklamę należą zasadniczo w czynnem już przedsiębiorstwie do potrącalnych kosztów. (Teza).

10. Przy kwalifikacji wydatku jako potrącalnego kosztu (art. 6 ustawy) decyduje przedewszystkiem jego przeznaczenie, a nie grają istotnej roli jego celowość, ani skuteczność, jako elementy jego przydatności. (Teza).

11. Okoliczność, że skutki poczynionych wkładów będą działały i po upływie miarodajnego dla wymiaru okresu gospodarczego, nie wystarcza sama przez się do odmówienia tym wkładom charakteru potrącalnych kosztów z art. 6 ustawy.

12. Potrącalność kosztów „generalnego remontu" zawisła od tego, czy chodzi o wydatek na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu, czy też na utrzymanie jego sprawności na dawnym poziomie.

13. Odmowy dopuszczenia świadka (art. 60 ustawy) nie może uzasadnić sam fakt, że w stosunku do niego, jako mieszkającego stale zagranicą, byłoby niemożliwe zrealizowanie ustawowej sankcji karnej.

14. Ustawa o podatku dochodowym pozostawia władzy swobodę w ocenie wyników postępowania dowodowego; ocena ta opierać się winna na wszechstronnem rozważeniu całego zebranego materjału.

Wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33 w sprawie Jana Henryka Plessa przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Skarżący wykazał w zeznaniu na r. 1930 dochody w sumie zł 10.128.314,09, odliczenia w sumie zł 956.861,27, a zatem dochód, podlegający opodatkowaniu, w kwocie zł 9.171.452,82. Dochody wykazano ze źródeł następujących: z gruntów i lasów zł 624.804,86, z nadzwyczajnego wyrębu 1.190.082,19, z budynków zł 50.000, z przedsiębiorstw zł 7.654.564,70, z kapitałów zł 608.862,34. Na odliczenia składają się: odsetki od długów zł 306.989,67, renty zł 527.626,86, podatki zł 122.244,74. Po rewizji ksiąg handlowych i gospodarczych podatnika i po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, Komisja Szacunkowa, uznając wyjaśnienia podatnika za niedostateczne, ustaliła na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) dochód do opodatkowania w kwocie zł 15.639.529, w czem z nieruchomości gruntowej zł 3.530.470, z budynków zł 144.000, z przedsiębiorstw zł 11.356.196,61, z kapitałów zgodnie z zeznaniem zł 608.862,34. W odwołaniu podatnik zgodził się na doliczenia w sumie zł 139.118,58, natomiast pozostałe zwalczał, jako nieuzasadnione. Komisja Odwoławcza, po przeprowadzeniu dodatkowych dochodzeń, uchwałą z 30 grudnia 1932, obszernie motywowaną, postanowiła przy zastosowaniu art. 63 ust. 2 ustawy sprostować dochód, podlegający opodatkowaniu, na kwotę zł 12.506.383.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi, która zarzuca wadliwość postępowania i obrazę prawa.

Władza pozwana w odpowiedzi wnosi o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej, zbijając podniesione w niej zarzuty.

I. NTA uznał za nieuzasadnione zarzuty, dotyczące wartości koni, kosztów procesów, folwarku Góra i odpisów na zużycie.

1) W zamknięciach rachunkowych trzech jednostek gospodarczych (stadnina, nadleśnictwa Kobiór i Pszczyna) podatnik wykazał wartość koni w kwotach niższych ogółem o zł 6.871,35 w porównaniu z wartością, wykazaną w bilansach otwarcia, a to wskutek nowego oszacowania koni. Różnicę tę władza doliczyła do podstawy wymiaru, uważając takie zmniejszenie wartości koni za równoznaczne z odpisem na zużycie. Skarga nie zwalcza tej kwalifikacji, ani nie przeczy temu, iż odpisania na zużycie inwentarza żywego nie mieszczą się w ramach przepisu art. 6 ustawy, natomiast przenosi spór na inną płaszczyznę, wskazując — podobnie zresztą jak już w przewodzie administracyjnym — na zgodność szacunku w bilansie zamknięcia z przepisem § 40 kod. handl. (niem.). Odpowiedź na skargę uważa ten argument za chybiony, ponieważ chodzi o gospodarstwo rolne i leśne, a kodeks ma zastosowanie tylko do kupców. Zagadnienie to nie ma jednak dla rozstrzygnięcia sporu istotnego znaczenia. Niezależnie bowiem od tego, czy przeszacowanie koni, skutkiem którego wykazano w zamknięciu

stratę, było prawidłowe, o potrącalności tej straty decydują tylko przepisy ustawy o podatku dochodowym. W tych przepisach żądanie potrącenia nie znajduje podstawy.

2) Koszty dwóch procesów, mianowicie z bratem podatnika i z niejaką S., władza uznała za niepotrącalne. Stanowisko to jest trafne. Także bowiem w kwestji potrącalności tego rodzaju wydatków obowiązuje zasada, sformułowana na tle przepisu art. 8 p. 6 ustawy w § 19 ust. 2 rozp. wykon., iż nadają się do potrącenia koszty związane z uzyskaniem dochodu, natomiast nie nadają się wydatki związane ze źródłem dochodu, czyli majątkiem dającym przychody. Do tej drugiej kategorji należą właśnie koszty obu procesów, w których przedmiotem sporu była waloryzacja pretensji spadkowej i pretensji z tytułu ceny kupna. Zasadność tej kwalifikacji wynika także z wywodów samej skargi, która na poparcie zarzutu przytacza tylko, że oba procesy były konieczne, aby podatnika ochronić od pretensji z tytułu kapitału i odsetek, a w szczególności co do kosztów procesu z S. nie przytacza żadnych okoliczności, dowodzących zasadności potrącenia pod kątem widzenia przepisu art. 6 ust. 1 w związku z art. 8 p. 1 i 6 ustawy.

3) Co do folwarku Góra chodzi o kwotę zł 50.000, którą podatnik otrzymał od dzierżawcy folwarku po rozwiązaniu stosunku dzierżawnego wzamian za zwolnienie go od umownego obowiązku zwrócenia ról wraz z t. zw. inwentarzem polnym.

Władze wymiarowe kwotę tę skwalifikowały jako dochód z gospodarstwa rolnego. Kwalifikacja ta znajduje pełne uzasadnienie w przepisach art. 6 i 15 ustawy. Skarga zwalcza ją argumentem, że „nie chodziło o cenę kupna za produkty rolne, lecz o równowartość za zasiewy, a więc o część substancji gospodarczej”, że więc kwota ta nie podlega opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy. Zapatrywanie to jest mylne. Jest rzeczą obojętną, jak strony kontraktujące określiły sporną kwotę ze stanowiska prywatno-prawnego. Już samo stwierdzenie, zawarte w przytoczonym wyżej ustępie skargi, iż stanowiła ona równowartość za zasiewy, należące się podatnikowi, wystarcza do uzasadnienia obowiązku podatkowego. Stając bowiem na stanowisku skargi, że przedmiotem transakcji było odstąpienie samych zasiewów, nie można już z tego powodu otrzymanego za nie ekwiwalentu traktować jako wpływu ze spieniężenia majątku jako źródła dochodu (art. 7 ustawy) w przeciwstawieniu do owoców tego źródła, jakiemi przy ziemi są właśnie płody rolne, t. j. przychód ziemi w rozumieniu art. 6 ustawy.

Skarga podnosi dodatkowo, że kwota zł 50.000 jako „część substancji gruntowej“ przypadła na rzecz fideikomisu pszczyńskiego, który ją też otrzymał, i upatruje wadliwość postępowania w tem, że wła-

dza nie przeprowadziła ofiarowanego na tę okoliczność dowodu ze świadka. Atoli — jak to trafnie podnosi władza pozwana w swej odpowiedzi — okoliczność, jak skwalifikowała pewien wpływ rada rodzinna, choćby z zatwierdzeniem władzy nadzorczej fideikomisu, jest nieistotna dla opodatkowania. W tym względzie NTA powołuje się na wywody równoczesnego wyroku l. rej. 4507/32 (cz. V 2) [1]).

4) Sporna różnica na odpisach na zużycie pochodzi stąd, że podatnik obliczył odpisy od wartości przedmiotów majątkowych, wykazanej w majątkowym bilansie brutto z 1 lipca 1928, natomiast władza przyjęła je w wysokości określonej przez znawców, powołanych zresztą na żądanie samego podatnika. Opinja znawców podaje wartość „techniczną" każdego przedmiotu (określenie to oznacza tu zupełnie widocznie wartość nabycia), datę nabycia oraz okres używalności, z czego wynikają procent rocznego zużywania się i data końcowa amortyzacji objektu.

Skarga zarzuca, że władza pozwana obraziła ustawę przez to, że za podstawę do obliczenia odpisów nie przyjęła wartości bilansowych, oraz naruszyła formy postępowania przez to, że — wbrew żądaniu skarżącego — nie przeprowadziła ponownie dowodu ze znawców. Oba te zarzuty nie są uzasadnione.

Pierwszy zarzut skarga opiera na przepisach rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust., zwalczając stanowisko, zajęte przez pozwaną władzę w zaskarżonem orzeczeniu, iż podatnik nie może skutecznie powoływać się na to rozporządzenie, ponieważ nie dopełnił jego warunków. Obie strony posługują się w tej materji argumentami takiemi samemi, jak w sprawie, dotyczącej wymiaru na r. 1929. Rozstrzygnięcie spornego zagadnienia, zawarte w równoczesnym wyroku l. rej. 4507/32 (cz. V 5), ma pełne zastosowanie i w niniejszej sprawie. Jeżeli zaś skarga twierdzi, że Komisja Odwoławcza była obowiązana przyjąć za podstawę księgi handlowe, ponieważ nie wystąpiła z zarzutem, iż nie są one należycie prowadzone, to zapatrywanie to należy uznać za mylne, skoro podatnikiem jest osoba fizyczna, do której nie mają zastosowania przepisy art. 21 ustawy, zapewniające księgom handlowym prawidłowo prowadzonym szczególne znaczenie dla ustalenia podstawy wymiaru, i skoro chodzi o pozycję, co do której ustawa w art. 6 ust. 3 wyraźnie normuje sposób ustalania na wypadek zachodzącej wątpliwości.

Żądanie ponowienia dowodu ze znawców skarżący uzasadniał tem, że znawcy, już słuchani, jakoby przekroczyli granice swojego zadania, którem mogło być tylko stwierdzenie, czy wartość poszczegól-

---

[1]) OPA, II, 502.

nych objektów majątkowych, przyjęta w przerachowanych bilansach i użyta za podstawę do obliczenia odpisów, jest za wysoka. Atoli ani gramatyczna, ani logiczna interpretacja przepisu art. 6 ust. 3 nie uzasadnia takiego ograniczenia zakresu opinji. W myśl ust. 1 art. 6 mają być potrącane z przychodów prawidłowe odpisania na zużycie, w myśl zaś ust. 3 należy zasięgać opinji znawców w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań, t. zn. co do ich „prawidłowości". Władza ma tedy prawo przedmiotem opinji znawców uczynić wszystkie elementy, potrzebne do obliczenia prawidłowych odpisań, a podatnik nie może domagać się wyłączenia niektórych z nich z zakresu opinji, ani kwestjonować prawidłowości postępowania z tego powodu, że złożona opinja rozciąga się także na takie elementy, które nie były objęte wysuniętą przez niego tezą dowodową, — skoro tylko powstał spór, o którym mowa w ust. 3 art. 6.

Dotyczy to też w szczególności okresu używalności objektów. Wiążące się zaś z tą kwestją zagadnienie, czy władza miała w opinji znawców podstawę do nieuwzględnienia odpisów na zużycie od takich objektów, których okres używalności już upłynął, należało rozstrzygnąć na niekorzyć skarżącego.

Jak to bowiem trafnie wyjaśnia przepis wykonawczy do art. 6 (§ 16 rozporządzenia poz. 298/21 Dz. Ust.), odpisania powinny odpowiadać rzeczywistemu zmniejszeniu się wartości, jakiemu uległy przedmioty majątkowe w czasie miarodajnym do wymiaru podatku wskutek używania ich według przeznaczenia, w normalnym trybie. To zmniejszenie się wartości objektów w okresie operacyjnym wyraża wynikający z zestawienia cyfr wartości nabycia i okresu używalności iloraz, dający zarazem procent wartości pierwotnej. Przy tej metodzie obliczania wysokości odpisań na zużycie, która w niczem nie wykracza przeciw przepisom ustawy o podatku dochodowym, ani przeciw prawidłom buchalterji, ustaje oczywiście podstawa do potrącania odpisów na zużycie z chwilą, kiedy zużywanie się objektu według powyższego założenia doszło do kresu, t. zn. kiedy używalność jego przyjmuje się jako równą zeru. Nie można bowiem przy tem założeniu, że objekt musi zużywać się co roku w pewnym procencie i że amortyzacja jest z tem zużywaniem się najściślej związana, przyznać istotnego znaczenia okolicznościom, wysuwanym przez skarżącego, że zamortyzowany już objekt faktycznie jeszcze istnieje i jest nadal używany, lub że odpisy w latach poprzednich z tych czy innych powodów nie były przez podatnika dokonywane wcale lub w pełnej wysokości.

II. Natomiast za uzasadnione w określonych niżej granicach uznał NTA zarzuty, dotyczące kasy łowieckiej, wartości użytkowej

zamków, wydatków z okazji jubileuszu browaru Tychy, kwalifikacji wydatków na maszyny i instalacje, prowizyj wypłaconych firmie „Wschód”, wreszcie kosztów podróży syna podatnika.

1) Skarga zarzuca, że doliczenie do podstawy wymiaru niedoboru kasy łowieckiej jest prawnie nieuzasadnione i że władza naruszyła przepisy o postępowaniu wymiarowem, nie przeprowadzając, mimo wniosku podatnika, dowodu z rzeczoznawców na okoliczność, że polowanie było racjonalnie uprawiane i przedstawia źródło dochodów ubocznych gospodarstwa leśnego.

O ile chodzi wogóle o kwalifikację prawną wydatków na polowanie, NTA powołuje się na wywody, zawarte w równoczesnym wyroku l. rej. 4507/32 (cz. III 2). Sytuacja prawna podatnika jest w niniejszej sprawie o tyle odmienna, że ma tu on pełne prawo obrony przeciw ustaleniom faktycznym. Obrona jego szła w postępowaniu administracyjnem w tym kierunku, że wykonywane przez niego polowanie na własnym gruncie stanowi uboczne użytkowanie lasu, a dzierżawa polowań gminnych jest konieczna, gdyż w przeciwnym wypadku obcy wytępialiby zwierzynę w sąsiednich rewirach, w każdym zaś razie potrącalne są koszty karmienia zwierzyny w kwocie zł 90.834,83 i koszty płotów w kwocie zł 58.697,22, wystawionych w celu zabezpieczenia młodych drzew od uszkodzenia przez zwierzynę, jak również w tym celu, by zwierzyna nie zabłąkała się poza rewir i nie wyrządziła szkód na sąsiednich polach. Zaskarżone orzeczenie podaje, że w myśl art. 6 ustawy i § 15 ust. ost. rozporządzenia wykonawczego koszty, wykazane w niedoborze kasy łowieckiej w kwocie zł 202.792,42, nie nadają się do potrącenia, ponieważ koszty polowania przekraczają znacznie osiągnięte z tego źródła dochody, a zatem przedstawiają wydatki na cele zbytkowe. Niedopuszczenie dowodu ze znawców orzeczenie uzasadnia tem, że podatnik nie wymienił imiennie tych osób, któreby miały być przesłuchane, a nadto zakwalifikowanie wydatków, których wysokość i cel są niesporne, nie należy do kompetencji znawców, lecz do władzy wymiarowej. Atoli te motywy nie mogą być uznane za dostateczne rozprawienie się z obroną podatnika, pomijają one bowiem milczeniem jego wyjaśnienia, mimo że będące przedmiotem tychże okoliczności faktyczne mogłyby w zasadzie mieć wpływ na kwalifikację prawną wydatków, przynajmniej niektórych. Okoliczność zaś, że podatnik nie wymienił znawców z nazwiska, nie mogła — według stałej judykatury NTA — za sobą pociągnąć żadnych ujemnych dla niego konsekwencyj przy ocenie złożonych wyjaśnień, skoro władza, przedstawiając mu wątpliwości, wogóle dowodów nie żądała (p. wyrok z 13 czerwca 1928 l. rej. 3249/26, Zbiór wyroków Nr. 1481).

2) W zeznaniu podatnik wykazał wartość użytkową zamków w Pszczynie i Promnicy w kwocie zł 50.000 i równocześnie potrącił z dochodów na amortyzację obu zamków zł 97.258,13, na koszty konserwacji zł 25.296,91, na naprawę masztelarni zamkowej zł 5.526,76, czyli razem zł 128.081,80. Komisja Szacunkowa przyjęła za podstawę wymiaru kwotę zł 144.000 jako czystą wartość użytkową zamków. W postępowaniu odwoławczem znawca oszacował wartość tę na zł 102.000 dla zamku w Pszczynie, a na zł 12.000 dla zamku w Promnicy, podając dokładny opis i obliczenie wartości technicznej obu zamków, zasady obliczenia ich wartości użytkowej i dodając, że podane wyżej cyfry czystej wartości użytkowej obliczył „po uwzględnieniu amortyzacji i normalnej konserwacji". Podatnik po przedstawieniu mu przez władzę wątpliwości co do podanej w zeznaniu wartości użytkowej zamków z uwagi na treść orzeczenia znawcy, podniósł zarzut, że orzeczenie to jest wadliwe, ponieważ znawca nie podał, według jakich stawek szacuje amortyzację powyższych objektów, a tem samem uniemożliwił podatnikowi zajęcie co do tych kwestyj stanowiska, a ponadto nie oświadczył się co do kwot amortyzacji i kosztów utrzymania, potrąconych w zeznaniu. Zaskarżone orzeczenie uznaje te zarzuty za bezpodstawne, ponieważ wartość użytkowa zamków została ustalona na żądanie podatnika przez znawcę, którego jasną i wyraźną opinję władza akceptowała.

Otóż stwierdzić przedewszystkiem należy, że podatnikowi, który, nie będąc w zaoczności, korzysta z pełnego prawa obrony, służą wszystkie zarzuty faktyczne i prawne tak przeciw samemu sposobowi, jaki znawca stosuje przy ogólnem ujęciu spornego zagadnienia, jak i przeciw wpływającym na ostateczny wynik oceny ustaleniom faktycznym. Rozpatrywane pod tym kątem widzenia rozprawienie się władzy w zaskarżonem orzeczeniu z przytoczonemi wyżej zarzutami podatnika nie może być uznane za należyte załatwienie sprawy. Ani bowiem okoliczność, że znawcę powołano na wniosek strony, nie pozbawia jej prawa kwestjonowania opinji we wspomnianych wyżej kierunkach, ani okoliczność, że konkluzja znawcy jest jasna i wyraźna, nie przesądza jeszcze o merytorycznej zasadności zarzutów.

Co się zaś tyczy tej ostatniej kwestji, to — z uwagi na sposób obliczenia podstawy wymiaru, unormowany w § 32 ust. 4 i n. rozp. wykon. — za trafne uznać należy stanowisko skarżącego, iż opinja znawcy nie powinna była ograniczać się do określenia czystej wartości użytkowej, ale podawać także jej składniki, w szczególności wartość użytkową brutto i sumę kosztów, wymienionych w § 31, a w każdym razie osobno w ich rzędzie potrącenie na zużycie. Tylko bowiem znajomość tych składników umożliwia podatnikowi, a tak samo

zresztą i władzy, skontrolowanie opinji. Dotyczy to jeszcze specjalnie potrącenia na zużycie, ponieważ w tym punkcie zeznanie pozostaje pod szczególną ochroną art. 6 ust. 3 ustawy, którego zasadę powtarza rozporządzenie wykonawcze osobno w odniesieniu do dochodu z budynków przez powołanie § 16 w § 31 ust. przedostatni.

Wobec omówionej wadliwości przedwczesne byłoby zajmować się wywodami skargi co do kwoty czystej wartości użytkowej zamków. Zauważyć tylko należy, że w związku z istniejącą zdaniem skarżącego przewyżką kosztów ponad wartość użytkową brutto skarga porusza kwestję zbytkowego jakoby charakteru zamków (§ 15 ust. ost. rozp. wykon.). Gdyby jednak istotnie ustalony został taki stosunek kosztów do wartości, czyli gdyby się okazało, że objekty są gospodarczo bierne, wymagałaby rozstrzygnięcia kwestja, czy taki niedobór z uwagi na art. 8 p. 3 ustawy posiada wogóle kwalifikację do potrącenia w myśl art. 9.

3) Co do wydatków w kwocie zł 150.824,50, poniesionych z okazji obchodu 300-lecia browaru Tychy, uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia brzmi: Wydatki na urządzenie festynu jubileuszowego nie nadają się do potrącenia z przychodów, ponieważ tego rodzaju wydatki nie przedstawiają kosztów w rozumieniu art. 6 ustawy.

Skarga trafnie zarzuca, że to uzasadnienie nie jest dostateczne. Pomija ono bowiem zupełnie obronę podatnika. Władza w postępowaniu wyjaśniającem sformułowała wątpliwości swe co do tej pozycji zeznania w sposób podobny, jak brzmi przytoczone wyżej uzasadnienie orzeczenia, mianowicie że wydatki te nie podlegają potrąceniu, jako niezwiązane z osiągnięciem dochodu. Obrona podatnika zarówno w wyjaśnieniach, jak i w odwołaniu, szła w tym kierunku, że wydatki, składające się na powyższą sumę, miały na celu reklamę browaru. Z uzasadnienia decyzji nie jest widoczne, czy władza tę obronę uznała za mylną prawnie, czy też za nieuzasadnioną faktycznie. Odpowiedź na skargę wyjaśnia i bliżej uzasadnia stanowisko władzy, mianowicie, że uroczystości jubileuszowe nie miały być reklamą browaru, ale były osobistą imprezą podatnika, podyktowaną chęcią zdobycia popularności w związku z jego stanowiskiem społecznem i politycznem.

Widocznie tedy kwestja prawna nie jest sporna między stronami: władza nie kwestjonuje tego, iż wydatki na reklamę należą zasadniczo w czynnem już przedsiębiorstwie do potrącalnych kosztów. Sporne są natomiast okoliczności faktyczne, mianowicie, czy wogóle chodziło o reklamę browaru. W tym względzie jednak konkluzja władzy nie opiera się na prawidłowych ustaleniach. Podatnikowi bowiem nie dano w toku postępowania administracyjnego spo-

sobności do obrony swoich twierdzeń, nie wskazano mu — wbrew przepisowi art. 58 ustawy i § 117 p. 1) rozp. wykon. — do jakich danych faktycznych odnoszą się podniesione wątpliwości i w jakim kierunku te dane powinny być wyjaśnione, uzupełnione lub udowodnione. Stanowi to istotną wadliwość postępowania.

Odpowiedź na skargę wywodzi, że przez urządzenie uroczystości jubileuszowej żadna „reklama w interesie przedsiębiorstwa nie mogła być ani osiągnięta, ani też nie była w swem założeniu zamierzona". Tej drugiej okoliczności należałoby przyznać rozstrzygające znaczenie, przy kwalifikacji bowiem wydatku jako potrącalnego kosztu decyduje przedewszystkiem jego przeznaczenie, a nie grają istotnej roli jego celowość, ani skuteczność, jako elementy jego przydatności. Stwierdzenie przeznaczenia jest kwestją faktu. Przytem jednak nie jest zupełnie pozbawiona znaczenia okoliczność, czy główny cel — w rozpoznawanym przypadku rozreklamowanie wyrobów — mógł być osiągnięty. Można bowiem zasadnie wychodzić z założenia, że naogół przedsiębiorstwo przemysłowe nie łoży znacznych sum na reklamę niepraktykowaną i nie rokującą zgóry żadnych widoków powodzenia. Jednak i w tym kierunku podatnik już w postępowaniu wyjaśniającem twierdził, że niema chyba zakładów w przemyśle browarnianym, które nie zwracałyby szczególnej uwagi na reklamę z okazji jubileuszu istnienia.

Zauważyć należy, że wyświetlenie istotnych dla wymiaru okoliczności ułatwiłaby zapewne analiza poszczególnych wydatków, składających się na sporną pozycję, potraktowaną przez władze obu instancyj ryczałtowo. Według protokółu rewizji ksiąg np. przeszło połowa tej kwoty przypada na honorarjum autorskie i koszty nakładu księgi pamiątkowej (zł 6.700 plus 70.500,20, reszta zaś: na koszt wydanego bezpłatnie piwa zł 70.824, na artykuły żywnościowe zł 1.612,80, na orkiestrę zł 1.187,50). Pewne światło na istotę tych wydatków mogłoby rzucić ustalenie charakteru tej publikacji, reklamowego czy też może naukowego, wysokości nakładu, sposobu rozpowszechniania i t. d.

4) Spór o to, czy przy wydatkach, poniesionych przez podatnika na nabycie maszyn i instalacje, chodzi o „inwestycje" czy też o potrącalne koszty, dotyczył w postępowaniu administracyjnem sumy zł 708.585,40. Obecnie, po przeprowadzeniu w postępowaniu odwoławczem dowodu ze znawców i po przyjęciu ich opinji przez władzę pozwaną za podstawę orzeczenia, spór ogranicza się do 5 pozycyj wydatków na łączną kwotę zł 78.258,51. Są to wydatki na wykonanie komory wodnej dla kotła, wbudowanie 2 kompl. stropów do kotła, zakup 100 skrzyń dla wózków kopalnianych i na generalny

remont wodociągów w kopalni „Boër" oraz na zakup 2 sprzęgieł w kopalni „Książę". Opinja znawców podaje jako uzasadnienie ich inwestycyjnego charakteru, że są to wydatki na generalny remont, który się powtarza w 1-ym wypadku co 4 lata, w 2-im co 2 lata, w 3-im co 3 lata, w 4-ym co 10 lat, w 5-ym co 4 lata. Skarga zwalcza tę kwalifikację spornych wydatków, wywodząc, z powołaniem się na judykaturę NTA, że koszty remontów są potrącalne w całości także w tym przypadku, kiedy remont wystarcza na lat kilka.

Istotnie, NTA w wyroku z 15 października 1930 l. rej. 3550/28 (Zbiór wyroków Nr. 365 S) ustalił jako zasadę prawną, iż okoliczność, że skutki poczynionych wkładów będą działały i po upływie miarodajnego dla wymiaru okresu gospodarczego, nie wystarcza sama przez się do odmówienia tym wkładom charakteru potrącalnych kosztów z art. 6 ustawy. Jak to wywodzą motywy tego wyroku, już sam sposób, użyty w art. 6 do określenia tych kosztów jako kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, dowodzi, że istota rzeczy polega na tem, by nie włączać do nich wszystkich takich wydatków, których dane źródło dochodu nie wymagało do swego nie mniej niż przedtem sprawnego funkcjonowania i dawania przychodu, t. zn. do zapobieżenia jego pogorszeniu. Jasnem więc jest, że już z samej natury rzeczy mogą zajść wypadki, gdy zabezpieczenie sprawności źródła będzie wymagało wkładów, których skutki muszą wybiegać poza okres gospodarczy już choćby dlatego, że niesposób będzie ograniczyć ich wykonanie ściśle do normy, czasowo określonej. Okoliczność zatem, że skutki poczynionych wkładów będą działały i po upływie miarodajnego dla wymiaru okresu, może uzasadniać jedynie wątpliwość, czy wkłady te nie mają charakteru inwestycyjnego, nie wystarcza jednak sama jeszcze do odmówienia ich kwalifikacji kosztów bez względu na bliższe okoliczności sprawy.

Z osnowy opinji znawców, branej jako całość, nie wynika bynajmniej, by znawcy wyszli z założeń prawnych, niezgodnych z powyższą zasadą prawną. Przeciwnie, uzasadnienie poszczególnych pozycyj opinji, poza spornemi, świadczy o tem, że stali oni na stanowisku, iż o kwalifikacji prawnej wydatku rozstrzyga to, czy służy on „do ulepszenia i powiększenia urządzeń" (str. 2, 3 opinji na pytanie 3), do „zwiększenia sprawności maszyny" (str. 4 tamże), czy też jest związany z zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu w dotychczasowym stanie" (str. 1 opinji na pytanie 4), że natomiast okoliczność, jak długi czas trwać będą skutki nakładu, nie ma w tym względzie decydującego znaczenia. Jednakowoż właśnie w związku z tem stanowiskiem, uzasadnienie, podane przy pozycjach spornych,

wymagało wyjaśnienia w tym kierunku, jaki jest jego stosunek do kryterjów przyjętych trafnie przez samych znawców. Pojęcie bowiem „generalnego remontu“ nie przesądza jeszcze kwestji, czy chodzi o wydatek na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu, czy też na utrzymanie jego sprawności na dawnym poziomie. W tym kierunku opinja wymagała uzupełnienia.

Władza pozwana w odpowiedzi swej nie kwestjonuje prawnego punktu wyjścia skargi, a przed jej zarzutami zasłania się opinją znawców, zaznaczając, że sama „osądzić nie może”, czy sporne wydatki przedstawiają się jako wydatki tego rodzaju, o jakich mowa w powołanym przez stronę wyroku NTA. U podstaw tej obrony leży jednak pewne widoczne nieporozumienie. Władza miałaby rację, gdyby chodziło o kwestję natury technicznej, np. czy wskutek nakładu nastąpiło zwiększenie sprawności pewnego technicznego urządzenia. Tu natomiast chodzi w istocie o kwestję, czy zamieszczenie przez znawców pewnego wydatku w rubryce inwestycyj dokonane zostało pod kątem widzenia kryterjów, decydujących dla kwalifikacji prawnej wydatków. W tej materji władza ma oczywiście pełną właściwość i nie może uchylić się od merytorycznego rozpatrzenia zarzutu strony, podniesionego w odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień.

W tym punkcie tedy orzeczenie jest wadliwe.

5) Władza doliczyła do dochodu prowizje, wypłacone firmie „Wschód”. Zaskarżone orzeczenie podaje, że obowiązek wypłaty tych prowizyj nie został wiarogodnie udowodniony. Mianowicie stwierdzone jest, że podatnik zawarł pisemną umowę, którą zobowiązał się przez 10 lat sprzedawać swoje drzewo wyłącznie za pośrednictwem Książęco-Pszczyńskiego Towarzystwa sprzedaży materjału drzewnego; treść umowy, jaką to Towarzystwo zawarło z firmą „Wschód”, jest dla sprawy podatkowej rekurenta bez znaczenia, jeżeliby zatem rekurent zobowiązał się później do wypłaty firmie „Wschód” pewnej prowizji, to zobowiązanie to jest dobrowolną dyspozycją dochodów, a nie wydatkiem związanym bezpośrednio z uzyskaniem dochodu. Zeznania świadka W. nie przemawiają Komisji do przekonania tem bardziej, że pozostaje on w zależności od podatnika, który jest wyłącznym udziałowcem wspomnianego Towarzystwa, świadek K. zaś, jako stale mieszkający zagranicą, może z łatwością uchylić się od odpowiedzialności za swoje zeznania, świadectwo jego zatem nie może być miarodajne.

Skarga zarzuca, że nieuwzględnienie zeznań jednego świadka, a niedopuszczenie drugiego obraża przepisy o postępowaniu wymiarowem, a w szczególności § 117 p. 4 rozp. wykon.

Otóż ustawa o podatku dochodowym daje podatnikowi w art.

60 prawo powoływania na poparcie zeznań — obok innych dowodów — także świadków celem stwierdzenia ściśle określonych okoliczności. Rozporządzenie wykonawcze w § 117 określa bliżej to prawo, wyjaśniając w p. 4, że odpowiada mu obowiązek władzy dopuszczenia dowodu, „chyba że okoliczności, na które dostarczono dowodów, będą uznane za słuszne i bez tych dowodów lub gdy złożone dowody nie mają żadnego znaczenia dla wymiaru podatku". Dotyczy to także dowodu ze świadków. A zatem władza może odmówić wnioskowi dowodowemu tylko, gdy przedmiotem tezy dowodowej są okoliczności niesporne albo gdy dowód jest nieprzydatny, co zachodzi wtedy, kiedy teza dowodowa jest nieistotna lub nie da się udowodnić zeznaniem świadka, czy to wogóle, czy też specjalnie danej osoby z uwagi na jej stosunki osobiste.

Do tej ostatniej kategorji widocznie władza w sprawie rozpoznawanej zalicza dowód ze świadka K. Odmawia dopuszczenia go, uważając zgóry zeznania K. za „niemiarodajne", t. zn. za niewiarogodne z tego powodu, że mieszka on zagranicą, a więc nie grozi mu odpowiedzialność karna za nieprawdziwe zeznania. Ten motyw odmowy nie jest trafny. Opiera on się bowiem na błędnem założeniu, że jedyną rekojmią zeznawania prawdy jest realna sankcja karna, innemi słowy, że można wierzyć tylko świadkowi, który wie, że czeka go kara na wypadek, gdyby złożył świadomie nieprawdziwe zeznanie. W rzeczywistości nie jest to jedyna, ani nawet naogół najważniejsza rękojmia. Rękojmią są przedewszystkiem właściwości charakteru świadka, jego uczciwość, poczucie honoru, poczucie obowiązku. Zresztą, jak wiadomo, świadomość grożącej kary niezawsze wstrzymuje od fałszywych zeznań. Stąd też wywodzi się w swej istocie prawo władzy do kwalifikowania zeznań co do ich wiarogodności i mocy dowodowej, jak znowu z drugiej strony wniosek, że odmowy dopuszczenia świadka nie może uzasadnić sam fakt, że w stosunku do niego byłoby niemożliwe zrealizowanie ustawowej sankcji karnej.

O ile chodzi o świadka W., którego przesłuchano, którego zeznaniom jednak władza nie dała wiary, to ustawa o podatku dochodowym pozostawia władzy swobodę w ocenie wyników postępowania dowodowego. Swoboda ta sięga aż do granic, poza któremi zaczyna się dowolność. Jednak ocena opierać się winna na wszechstronnem rozważeniu całego zebranego materjału, a więc uwzględniać także wyniki innych dowodów, przeprowadzonych na te same okoliczności faktyczne. Wobec stanowiska więc, jakie NTA zajął wyżej w kwestji dowodu ze świadka K., ujemna ocena zeznań świadka W. przedstawia się jako przedwczesna.

6) Władza zakwestjonowała wydatki w łącznej kwocie zł 22.968,63 z tytułu kosztów podróży syna podatnika, żądając dowodu, że koszty podróży wynosiły rzeczywiście tę kwotę i że podróże były związane z osiągnięciem dochodu. Podatnik przedłożył zestawienie kosztów podróży, zamykające się powyższą sumą, a podające w 43 pozycjach rodzaj wydatku i kwotę, a naogół także datę i do czyich rąk nastąpiła wypłata, oraz oświadczył, że syn wszystkie te podróże odbył w charakterze jego generalnego pełnomocnika w interesie służbowym, jak to wynika z danych zestawienia i co potwierdzi syn jako świadek. Zaskarżone orzeczenie uznaje sporną kwotę za nienadającą się do potrącenia, ponieważ podatnik na wezwanie nie udowodnił, że koszty podróży wynosiły rzeczywiście powyższą kwotę i że podróże zostały odbyte w związku z osiągnięciem dochodu; zestawienie przedłożone przez podatnika wykazuje jedynie cel, koszt i częściowo datę podróży, a dowód ze świadka pomija się, ponieważ świadek ten jako bliski krewny podatnika i jego generalny pełnomocnik nie daje gwarancji pełnej bezstronności.

Skarga upatruje w pominięciu dowodu ze świadka wadliwość postępowania i ma rację. Motywu władzy nie można uznać za trafny, jeżeli się zważy z jednej strony, że pokrewieństwo ani stosunek pełnomocnika do mocodawcy nie uzasadniają wyłączenia od zeznań (art. 55 ust. 3 ustawy), ani odmówienia zeznaniom z góry w s z e l k i e g o znaczenia (§ 117 p. 4 rozp. wykon.: „nie mają żadnego znaczenia"), z drugiej zaś strony, że świadka tego podatnik powołał celem stwierdzenia, że pewną kwotę na pewne cele otrzymał od niego właśnie tenże świadek w tym swoim charakterze pełnomocnika. Zresztą nic nie stało na przeszkodzie temu, by władza zależnie od wyniku tego dowodu zażądała ewentualnie od podatnika dalszych dowodów, dostosowanych do rodzaju poszczególnych wydatków. Pozatem podany motyw nie mógłby w żadnym wypadku uzasadnić odrzucenia pozycji w całości.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806 Dz. Ust.

504.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpowiedź na protest przewodniczącego Komisji Szacunkowej: Znaczenie.

Pominięcie konkretnych zarzutów i wniosków dowodowych, zawartych w odpowiedzi podatnika na protest przewodniczącego Komisji Szacunkowej, powoduje wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 9 października 1933 l. rej. 5683/30 w sprawie Otylji Rogalewskiej w Ostrzeszowie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

. . .Zarzut skargi co do nierozprawienia się z konkretnemi zarzutami, podniesionemi przez skarżącą w odpowiedzi na protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, uznał NTA za trafny.

Jak to już bowiem niejednokrotnie NTA orzekł i uzasadnił, m. i. w wyroku z 16 stycznia 1928 l. rej. 798/26 (Zbiór wyroków Nr. 1356), pominięcie konkretnych zarzutów i wniosków dowodowych, zawartych w odpowiedzi płatnika na protest Przewodniczącego, powoduje wadliwość postępowania. . . .

505.

PODATEK DOCHODOWY.

Nieprawdziwe zeznania o dochodzie.

Dla zastosowania art. 96 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) wystarcza ustalenie, że świadomie nieprawdziwe wiadomości, podane w zeznaniu o dochodzie, mogły przyczynić się do uszczuplenia podatku, ustalenie zaś, że uszczuplenie podatku nastąpiło, nie jest konieczne.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 31 sierpnia 1933 2 K. 579/33.

. . .Twierdzenie kasacji, jakoby dla bytu przestępstwa, przewidzianego w art. 96 ustawy o podatku dochodowym, niezbędne było ustalenie tej okoliczności, że uszczuplenie podatku nastąpiło, jest błędne, gdyż, jak to już wielokrotnie wyjaśnił SN (84/25, 135/25 i inne), dla zastosowania art. 105 ustawy o podatku przemysłowym wystarcza ustalenie, że świadomie nieprawdziwe wiadomości, podane o obrocie lub w wyjaśnieniu, mogły przyczynić się do uszczuplenia podatku, ustalenie zaś, że uszczuplenie podatku nastąpiło, *nie jest konieczne*. Wprawdzie wyjaśnienia powyższe SN zapadły w związku z art. 105 ustawy o podatku przemysłowym, lecz wobec tego, że treść przepisów, zawartych w art. 105 ustawy o podatku przemysłowym i art. 96 ustawy o podatku dochodowym, jest identyczna, należy przyjść do wniosku, że wyżej przytoczone wyjaśnienia SN mają całkowite zastosowanie i do art. 96 ustawy o podatku dochodowym. . . .

506.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Eksport: Pojęcie; obowiązek udowodnienia.

1. Pod przepis art. 3 p. 15 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. podpadają obroty, osiągnięte przez przedsiębiorstwo przemysłowe lub handlowe z transakcyj, skierowanych na wywóz towarów zagranicę, pod warunkiem, iż wywóz zagranicę faktycznie został uskuteczniony, przyczem nie ma istotnego znaczenia okoliczność, w jaki sposób i przez kogo dokonane zostały ostateczne transakcje handlowe eksportowanym towarem.

2. Obowiązek wykazania charakteru transakcyj, jako eksportowych, jak również faktu eksportu, ciąży na płatniku, ubiegającym się o zwolnienie od podatku [1].

Wyrok NTA z 13 września 1933 l. rej. 9349/31 w sprawie Zygmunta Schippera w Rzeszowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

507.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót, podlegający opodatkowaniu, w przedsiębiorstwach przemysłowych: Doręczenie towaru wierzycielowi w celu pokrycia zobowiązania.

Doręczenie towaru przez przedsiębiorstwo przemysłowe wierzycielowi w celu pokrycia zobowiązania stanowić może tylko wtedy transakcję, podlegającą opodatkowaniu, jeśli chodzi o towar wyprodukowany przez przedsiębiorstwo w myśl art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 14 września 1933 1 K. 532/33.

. . .Nie dopuścił się sąd błędnej wykładni art. 105 w związku z art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym i § 18 ust. przedost. rozp. wykon. poz. 406/32, w myśl bowiem art. 5 p. 7 ustawy, za obrót, podlegający opodatkowaniu w przedsiębiorstwach przemysłowych, produkujących wyroby z wydobytych lub zakupionych na własny rachunek materjałów, uważa się sumę przychodu brutto za wyroby tak sprzedane za gotówkę, jak wymienione lub sprzedane na kredyt, jednako-

---

[1]) Por. Zbiór wyroków NTA Nr. 482 S.

woż doręczenie towaru przez przedsiębiorstwo wierzycielowi w celu pokrycia zobowiązania stanowić może tylko wtedy transakcję, podlegającą opodatkowaniu (§ 18 rozp.), jeśli chodzi o towar wyprodukowany przez przedsiębiorstwo w myśl art. 5 p. 7, takim zaś nie była, wedle ustaleń sądu, przędza jedwabna, nabyta w Tomaszowskiej Fabryce Sztucznego Jedwabiu, nie nadająca się do wyrobu haftów w firmie oskarżonego, a przekazana fabryce pończoch „Coton”....

508.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wynajem filmów — stawka podatku. Pojęcie towaru.

Licencje filmowe nie są towarem w rozumieniu art. 7 ust. 2 i 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 14 czerwca 1933 l. rej. 2020/31 w sprawie firmy „Paramount - Films” Biuro Wynajmu Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...Spór między skarżącą Spółką z ogr. odp., prowadzącą „biuro wynajmu filmów“, a władzą pozwaną dotyczy kwestji, czy obrót z wynajmu filmów podpada pod przepis art. 7 ust. 2 i 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., jako pochodzący ze sprzedaży hurtowej „towarów“. Skarżąca wywodzi, że wynajem filmów, aczkolwiek nie stanowi z samej swej istoty sprzedaży materjału, z której taśma filmowa jest wykonana, to jednak wynajem jest w istocie sprzedażą tych wartości artystycznych, które są na taśmie filmowej utrwalone, i że drogą wyświetlenia obrazu w kinach odbywa się sprzedaż wytworów ducha ludzkiego czyli „prawa autorskiego“, które w tym wypadku nie jest niczem innem, jak towarem, którym skarżąca handluje.

NTA nie uznał tych wywodów ani za trafne, ani za przekonywujące.

W wyroku z 19 listopada 1931 l. rej. 4435/29 w sprawie Biura Kinematograficznego „Sfinks” w Warszawie (Zbiór wyroków Nr. 500 S) NTA ustalił i uzasadnił zasadę prawną, że licencje filmowe nie są towarem w rozumieniu art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o podatku przemysłowym, zaczem też i niezastosowanie ulgowej stawki podatkowej do obrotów z „wynajmu filmów“ czy też z ustąpienia korzystania z licencji na określony okres czasu nie jest sprzeczne z postanowieniami art. 7 ust. 2 i 3 ustawy.

Wobec analogicznego stanu faktycznego i prawnego w sprawie, będącej przedmiotem niniejszego wyroku, NTA na zasadzie § 57 swego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust. powołuje się na zasadę prawną i jej uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, i oddala skargę, jako nieuzasadnioną.

Powyższy wyrok i dawniejszy, w nim zacytowany, jak również wyrażoną w nich zasadę prawną, należy uznać de lege lata za trafne. Kwestja sporna pomiędzy firmą skarżącą a władzą skarbową sprowadza się do pytania, czy umowa, polegająca na „zbywaniu filmów" do dalszej eksploatacji przedsiębiorstwom kinematograficznym, właściwie zaś na ich wynajmie, połączonym ze sprzedażą wartości artystycznych na filmach utrwalonych, celem dalszej odprzedaży tych wartości drogą wyświetlania w kinach za biletami wstępu, może być zakwalifikowana jako hurtowa sprzedaż towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25). Podane w uzasadnieniu wyroku argumenty, wykazujące, że to t. zw. udzielenie licencji filmowej nie może być uznane za sprzedaż towarów, są bezwzględnie trafne i to nietylko na tle dotychczas obowiązujących dzielnicowych kodeksów handlowych, ale i z punktu widzenia nowego polskiego kodeksu handlowego. Wprawdzie kodeks ten nie daje — i słusznie — definicji towaru, niemniej z całego szeregu jego przepisów można wyprowadzić wniosek, że pojęcie to nie obejmuje praw na dobrach niematerjalnych, do których należy m. i. t. zw. licencja filmowa.

Terminu „towar" używa kodeks w art. 40, 51, 67, 184, 186, 204 — 207, 211 — 213, 217, 221, 231 — 236, 239 — 241, 268. Ponadto termin ten spotykamy też w wydanym równocześnie akcie ustawodawczym, a mianowicie w art. 80 prawa o spółkach z ogr. odp.

Przepisem dla toku naszego rozumowania może najbardziej podstawowym jest przepis art. 40, który, wyliczając przykładowo różne części składowe przedsiębiorstwa, wylicza odrębnie prawa na dobrach niematerjalnych (firmę, znaki towarowe, patenty, wzory użytkowe i zdobnicze), wierzytelności, prawa, wynikające z najmu i dzierżawy nieruchomości, i odrębnie towary, wydzielając je w osobną grupę w ramach ogólnego pojęcia „ruchomości".

Z przepisu tego wynika, że termin „ruchomości", „rzeczy ruchome" obejmuje tylko rzeczy zmysłowe, względnie — co na jedno wychodzi — prawo własności na tych rzeczach, z wyłączeniem praw innego rodzaju. Wedle terminologji k. h. wyraz „rzeczy ruchome" obejmuje zatem tylko „ruchomości z natury" w rozumieniu art. 528 Kodeksu Napoleona, a nie obejmuje „ruchomości z rozporządzenia prawa" w rozumieniu art. 529 tego Kodeksu.

Jeśli chodzi o termin „towar", „towary", jest w k. h. pewna pozorna niedokładność. Z art. 40 § 1 punkty 1 i 5 należy wnosić, że pojęcie towarów obejmuje tylko niektóre zmysłowe rzeczy ruchome z wykluczeniem wszelkiego typu wierzytelności i praw. Natomiast z innych jego przepisów wynika, że pojęcie towaru obejmuje także papiery wartościowe i inkorporowane w nich wierzytelności i prawa. W szczególności art. 201 k. h. podaje definicję sprzedaży handlowej, określając tym terminem taką sprzedaż rzeczy ruchomych i papierów wartościowych, która jest czynnością handlową. W dalszym zaś ciągu przepisy tego rozdziału, traktujące o sprzedaży handlowej, używają obok i zamiast tych dwóch terminów, ogólnego terminu „towar". Podobnie art. 227 nazywa komisem umowę podjęcia się kupna lub sprzedaży rzeczy ruchomych lub papierów wartościowych w imieniu własnem, a na rachunek innej osoby. W dalszych zaś artykułach, traktujących o komisie, mówi się przeważnie o towarze. Z przepisów tych należy wyciągnąć wniosek, że nowy kodeks handlowy roz-

różnia pojęcie towarów, które zgodnie z dotychczasową doktryną nie obejmuje papierów wartościowych, od terminu „towar", który je obejmuje. Natomiast pojęcia te nie obejmują z wszelką pewnością ani nieruchomości, ani też praw nieinkorporowanych w papierach wartościowych.

Nie wynika stąd oczywiście, by sprzedaż praw tego rodzaju, np. sprzedaż koncesyj filmowych, nie mogła być czynnością handlową, przeciwnie w naszym przypadku jest ona niewątpliwie czynnością handlową i to dwustronną, bo i przedsiębiorca, wynajmujący film, i właściciel kinoteatru są kupcami, natomiast nie jest ona sprzedażą handlową w rozumieniu art. 201 — 213 k. h. Zresztą i pod tym względem należy uczynić pewne zastrzeżenia: przy udzielaniu licencji należy odróżniać sprzedaż względnie odpłatne przeniesienie części prawa autorskiego od sprzedaży względnie najmu samego filmu, rzeczy ruchomej, t. zw. „corpus mechanicum". To corpus mechanicum jest oczywiście towarem, a jego sprzedaż byłaby sprzedażą handlową. W naszym przypadku jednak chodzi — o ile się zdaje z przedstawienia w wyroku stanu faktycznego — nie o sprzedaż, lecz o wynajem tego corpus mechanicum, gdyby zaś nawet chodziło o sprzedaż, byłaby to sprzedaż o charakterze transakcji detalicznej, bo samego filmu kinoteatr dalej nie odprzedaje, ale w pewien sposób go konsumuje.

Tak przedstawia się sprawa de lege lata. Jeżeli mimo trafności wyroku z punktu widzenia tej lex lata budzi on pewne — w pierwszej chwili podświadome — zastrzeżenia, to przyczyną tego jest okoliczność, że można zakwestjonować słuszność tego rozwiązania de lege ferenda.

Transakcje, zawierane przez biura wynajmu filmów, nie są hurtowemi sprzedażami towarów, ale są transakcjami o charakterze hurtowym. Istotą obrotu tych przedsiębiorstw nie są przecież same filmy, ich corpora mechanica, ale właśnie złączone z niemi prawo autorskie. Konsumentami tych przejawów twórczości artystycznej, jakiemi są filmy, nie są kinoteatry, ale szeroka publiczność. Kinoteatr jest niejako kupcem detalicznym, który sprzedaje publiczności te wrażenia artystyczne za cenę biletu wstępu, biuro zaś wynajmu filmów pełni w tym cyklu obrotu gospodarczego od producenta — wytwórni do konsumenta — nabywcy biletu wstępu funkcje hurtowników. Toteż gospodarczo byłoby usprawiedliwione rozciągnięcie stawki ulgowej podatku przemysłowego, przewidzianej w art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o podatku przemysłowym, na przedsiębiorstwa tego rodzaju przez objęcie temi przepisami sprzedaży hurtowej innych dóbr poza towarami, w danym razie praw na dobrach niematerjalnych.

Bronisław Hełczyński

509.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Brak oddzielnej, parafowanej księgi inwentarzowej.

Brak oddzielnej, parafowanej księgi inwentarzowej stanowi dostateczny powód dyskwalifikacji ksiąg handlowych podatnika.

Wyrok NTA z 12 czerwca 1933 l. rej. 2315/31 w sprawie firmy „Dr. Wolberg Huna i Izraelit Jochel" w Lublinie przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Przystępując do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, stwierdza NTA, iż władze wymiarowe, opierając się na zasadach prawnych, wyrażonych w wyrokach NTA z 9 grudnia 1927 l. rej. 2591/25 i z 15 października 1930 l. rej. 2954/28, słusznie uznały brak oddzielnej parafowanej księgi inwentarzowej za dostateczny powód dyskwalifikacji ksiąg handlowych skarżącej w myśl postanowienia art. 76 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. Skarżąca stara się zwalczyć powyższy pogląd władzy wymiarowej powołaniem się na fakt, iż przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa wymóg art. 9 kodeksu handlowego w myśl ustalonego poglądu literatury i praktyki nie może być stosowany. Argumentacja atoli skargi w powyższym kierunku uderza w próżnię już wobec faktu, iż skarżąca nie rozpoczęła prowadzenia swego przedsiębiorstwa dopiero w roku podatkowym, lecz przed tym rokiem, czego najlepszym dowodem, iż skarżąca za poprzedzający okres podatkowy, t. j. r. 1927, powoływała się również na księgi handlowe i księgi te były w postępowaniu wymiarowem badane.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę.

Ustalając fakt, że w danym wypadku podatnik nie rozpoczął prowadzenia swego przedsiębiorstwa dopiero w roku podatkowym, lecz przed tym rokiem, NTA ominął rozstrzygnięcie zagadnienia, czy zasada, że „brak oddzielnej parafowanej księgi inwentarzowej stanowi dostateczny powód dyskwalifikacji ksiąg handlowych podatnika", ma także pełne zastosowanie wówczas, gdy podatnik r o z p o c z ą ł prowadzenie swego przedsiębiorstwa d o p i e r o w r o k u p o d a t k o w y m.

Za podstawę do wyświetlenia tej kwestji niech służą następujące rozważania:

Zadaniem księgi inwentarzowej jest szczegółowe spisanie wszystkich składników majątkowych przedsiębiorstwa, między któremi z reguły znajdują się takie, których wartości oraz ilości inne księgi handlowe nie są zdolne wykazać. Mamy tu na myśli takie pozycje, jak: towary, papiery wartościowe, waluty, ruchomości i t. p.; bez ustalenia ich remanentu z natury i bez wyceny inwentarzowej wartości ich ustalić niesposób (inventaire extracomptable). Ponieważ zaś głównym celem księgowości jest wykazanie stanu majątkowego przedsiębiorstwa, a na podstawie fałszywych szczegółów lub przy braku szczegółów poprawnych wniosków o całości wyprowadzić niepodobna, przeto w takich okolicznościach brak księgi inwentarzowej stanowi rzeczywiście powód dostateczny do uznania całokształtu księgowości za nieprawidłowy.

Inaczej rzecz się ma w wypadkach specjalnych (przy rozpoczęciu prowadzenia przedsiębiorstwa), gdy niema nic do wyszczególnienia lub gdy w skład majątku wchodzą wyłącznie takie pozycje, jakie na podstawie innych ksiąg handlowych z łatwością dadzą się ustalić (inventaire intercomptable).

W przedsiębiorstwie jednostkowem, zaczynającem swą działalność od wkładu gotówkowego, inwentarz początkowy mógłby mieć wygląd następujący:

S t a n c z y n n y:	
K a s a	zł 10.000.—
S t a n b i e r n y:	„ 0.—
Z e s t a w i e n i e:	
Suma stanu czynnego	zł 10.000.—
„ „ biernego	„ 0.—
Kapitał początkowy	zł 10.000.—

Inwentarz taki nie mówiłby nic więcej, aniżeli księgowania w księdze głównej:

WINIEN	R-k kasy	MA	WINIEN	R-k kapitału	MA
Do R-k kapitału 10.000.—				U R-k kasy 10.000.—	

W spółkach firmowych (jawnych) oraz w spółkach z ogr. odp. przy wkładach gotówkowych różnej wysokości uważamy sporządzenie początkowego inwentarza dla „udokumentowania" wzajemnego stosunku udziałów za pożądane, jednak nie za konieczne. Jeżeli natomiast wchodziłyby w grę wkłady rzeczowe, jak np. weksle, papiery wartościowe, całe urządzenia fabryczne i t. p., to zestawienie początkowego inwentarza byłoby niezbędne.

Co się tyczy spółek akcyjnych, to wymóg sporządzenia początkowego inwentarza możnaby postawić dopiero na moment nabycia przez spółkę osobowości prawnej (zarejestrowania spółki), a więc po odbyciu się zgromadzenia organizacyjnego, na którem zatwierdzono wysokość kosztów założenia.

Także w tym wypadku, jeżeli przewidziane są wkłady wyłącznie pieniężne, zaniechania sporządzenia początkowego inwentarza nie uważałbym za brak poważny, albowiem koszty organizacyjne, o których wyszczególnienie mogłoby chodzić, dadzą się ustalić na podstawie zapisków w innych księgach handlowych. Natomiast w razie dopuszczalności wkładów niepieniężnych (aportów, illatów) bezwarunkowa konieczność inwentarza początkowego jest jasna.

W spółdzielniach, t. j. przedsiębiorstwach o kapitale zmiennym, niewiadomo, kiedy właściwie inwentarz początkowy miałby być sporządzony. Sądzićby należało, że po wpłacie udziału lub jego części przez pierwszego udziałowca (jedynie wpłata udziałów spółdzielnianych, nie zaś ich zadeklarowanie stanowi podstawę księgowania). Jednak taki inwentarz nie miałby żadnego praktycznego znaczenia, zaś inwentarz, zestawiony w jakimkolwiek terminie późniejszym, nie byłby już inwentarzem początkowym. A więc wymóg sporządzenia początkowego inwentarza w stosunku do spółdzielni nie może chyba wogóle mieć zastosowania.

Uwzględniając wszystkie wyżej przytoczone możliwości, dochodzimy do wniosku, iż wykroczenie przeciw pozytywnemu przepisowi kodeksu handlowego o prowadzeniu księgi inwentarzowej nie stanowi przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa uchybienia we wszystkich okolicznościach dostatecznie doniosłego, by być powodem dyskwalifikacji ksiąg handlowych podatnika.

Witold Góra

510.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty za nadmierne zużywanie dróg: Progresywna skala.

Przepis statutowy, wprowadzający progresywną skalę opłat za nadmierne zużywanie dróg powiatowych zależnie od ilości tono-kilometrów, przewiezionych temi drogami w ciągu roku towarów, nie znajduje oparcia w art. 23 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 D. Ust.

Wyrok NTA z 28 września 1933 l. rej. 318/32 w sprawie sporno-administracyjnej „Cukrowni w Miejskiej Górce" przeciw Wydziałowi Po-

wiatowemu w Rawiczu w przedmiocie wymiaru opłaty za nadmierne zużywanie dróg powiatowych w r. 1928.

Powiatowy Związek Komunalny w Rawiczu wprowadził na obszarze powiatu rawickiego z dniem 1 kwietnia 1928 statut w przedmiocie pobierania opłat za nadmierne zużywanie dróg powiatowych. Statut ten, oparty, jak wynika z jego nagłówka, na art. 23 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., postanawia w § 1, że do uiszczenia wymienionej opłaty zobowiązane są wszelkiego rodzaju przedsiębiorstwa (tartaki, cegielnie, piaskarnie, kamieniołomy, kopalnie, lasy, mleczarnie, cukrownie i t. d.), zużywające nadmiernie drogi, względnie powodujące nadmierne zużywanie dróg. Wysokość tej opłaty oblicza się według § 3 progresywnie od 3 do 20 gr za jeden tono-kilometr, zależnie od ilości tono-kilometrów, przebytych w ubiegłym roku kalendarzowym ponad 200 tono-kilometrów (normalne zużycie § 2). Na podstawie tego statutu wymierzył Wydział Powiatowy w Rawiczu „Cukrowni w Miejskiej Górce" opłatę za nadmierne zużywanie dróg powiatowych na r. 1928 w kwocie 21.748 zł, a sprzeciw, wniesiony przeciw temu wymiarowi, oddalił uchwałą z 24 kwietnia 1931. Uwzględniając częściowo skargę „Cukrowni w Miejskiej Górce" w powyższej sprawie, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 27 czerwca 1931 zmienił powyższą uchwałę i ustalił dla powódki opłatę za nadmierne zużywanie dróg powiatowych w r. 1928 na 3.262 zł, t. j. po 3 gr za 1 tono-kilometr, bez zastosowania progresji, przewidzianej w § 3 statutu. Obniżenie spornej opłaty uzasadnił Wojewódzki Sąd Administracyjny tem, że ani cytowana wyżej ustawa, ani też inny przepis prawny nie przewidują w przedmiocie spornej opłaty dopuszczalności progresji, zatem uregulowanie tego rodzaju, jak to przewidziano w art. 3 statutu, należało uznać za sprzeczne z zasadą równości obywateli wobec prawa.

Od tego wyroku wniósł pozwany ... środek prawny rewizji.

NTA rozważył w granicach pisma rewizyjnego, co następuje:

Pismo rewizyjne wywodzi, że statut powiatowy o opłatach za nadmierne zużywanie dróg powiatowych stał się prawomocny z powodu upływu dwóch miesięcy od dnia przesłania go władzy nadzorczej, która nie zajęła do niego stanowiska, że statut ten z tą wzmianką został prawidłowo ogłoszony i że podobny statut o tem samem brzmieniu na rzecz szos wojewódzkich, zawierający takie same stawki progresywne, został zatwierdzony przez Ministerstwo Robót Publ. Pozwany zarzuca, że Sąd a quo niesłusznie wdał się w ocenę celowości prawomocnego statutu i niezgodnie z tymże statutem ustalił niższe stawki, co tylko Sejmik Powiatowy lub władza nadzorcza uczynić mogą.

Na wywody te NTA zauważa, że — jak to już Trybunał niejed-

nokrotnie orzekł i uzasadnił w swoich wyrokach — okoliczność, iż przedmiotowy statut został pod względem formalnym należycie uchwalony i ogłoszony oraz uzyskał zatwierdzenie władz nadzorczych, nie wyklucza badania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny jego materjalnej zgodności z obowiązującemi ustawami w związku ze skargą, wniesioną przeciw wymiarowi opłaty na tym statucie opartej.

Jeżeli więc Sąd a quo, rozpatrując skargę powoda, uznał zastosowanie w § 3 statutu progresywnej skali opłat w zależności od ilości tono-kilometrów przewiezionego drogami powiatowemi towaru za nie oparte ani w przepisach ustawy o budowie i utrzymaniu dróg, ani też w innej ustawie, a w konsekwencji obniżył opłatę quaestionis przez zastosowanie najniższej w tym paragrafie statutu przewidzianej stawki 3 gr za 1 tono-kilometr, to NTA nie dopatrzył się w tem naruszenia lub błędnego zastosowania przez Sąd obowiązujących przepisów prawnych.

A ponieważ pismo rewizyjne nie wysuwa żadnych argumentów prawnych przeciw uznaniu stawek progresywnych za niezgodne z cytowanym art. 23 ustawy drogowej, a wysuwa tylko argumenty, uzasadniające, jego zdaniem, celowość takiej progresji, należało rewizję oddalić.

Ustawa o budowie i utrzymaniu dróg publicznych z 10 grudnia 1920 głosi w art. 23 ust. 1, że otrzymujący z budowy lub utrzymania dróg szczególne korzyści, lub też nadmiernie zużywający drogi, jak np. kopalnie, fabryki i inne przedsiębiorstwa, mogą być pociągani do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg przez Ministerstwo Robót Publ. na rzecz dróg państwowych, zaś przez odnośne związki samorządowe na rzecz dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych, o ile przedtem nie nastąpi dobrowolna ugoda.

Artykuł ten nie upoważnia więc do nakładania na osoby i przedsiębiorstwa w nim wskazane, pewnych podatków, opłat lub dopłat na rzecz odnośnych dróg państwowych lub samorządowych, lecz zezwala jedynie na p o c i ą g a n i e tych osób i przedsiębiorstw do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg, ewentualnie w drodze dobrowolnych ugód, zastępujących decyzje kompetentnych do ustalania tychże udziałów władz państwowych lub samorządowych.

Ustawa nie wskazuje też, kogo należy uważać za odnoszącego z budowy i utrzymania dróg szczególne korzyści, ani też nie określa, co stanowi nadmierne zużywanie dróg (w przeciwieństwie do normalnego zużycia); przykładowe bowiem wymienienie w tym związku kopalń, fabryk i innych przedsiębiorstw kwestji tej bynajmniej nie wyjaśnia, ileże przedsiębiorstwa takie mogą w pewnych okolicznościach wogóle z dróg nie korzystać, a więc też ich nie zużywać. Art. 23 ustawy drogowej nie wymaga też, by świadczenia, na nim oparte, były stopniowane w stosunku do osiągniętych szczególnych korzyści względnie w stosunku do stopnia nadmiernego zużywania dróg. W tym względzie przepis ten różni się zasadniczo od art. 31 ustawy o finansach komunalnych, który przy dopłatach, pobieranych na pokrycie kosztów założenia i utrzymania zakładów i urządzeń dobra publicznego od właścicieli, którym te urządzenia i zakłady przynoszą szczególne korzyści gospodarcze lub udogodnienia, stopniowanie takie wyraźnie nakazuje.

Jeżeli się weźmie to wszystko pod uwagę, nasuwa się przypuszczenie, że ustawodawca z r. 1920 nie zamierzał stworzyć podstawy prawnej do generalnych norm, regulujących sposób pociągania osób i przedsiębiorstw, o których mowa, do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg, lecz raczej miał na myśli zdobycie środków dla odbudowy i rozbudowy zniszczonej przez wojnę sieci drogowej przez dobrowolne umowy, zawierane z interesowanemi osobami i przedsiębiorstwami, a jedynie na wypadek niedojścia do skutku tych układów, przewidywał nałożenie odnośnych świadczeń w drodze orzecznictwa władz państwowych względnie samorządowych. Dlatego też zapewne art. 23 nie mówi o uchwałach lub statutach, jak to czyni art. 19 ust. 2 tej samej ustawy, lecz o „decyzjach", a więc indywidualnych rozstrzygnięciach.

Niemniej jednak brzmienie tego artykułu nie wyklucza wyraźnie możności uchwalania także generalnych norm, ustalających zgóry rodzaj, rozmiary i sposób pociągania danych osób i przedsiębiorstw do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg samorządowych. Takie uchwały i statuty wprowadziły też liczne wojewódzkie, powiatowe i gminne związki samorządowe, a NTA orzekł już w wyroku z 29 marca 1926 l. rej. 1957/23 (Zbiór wyroków Nr. 919), że powzięciu tego rodzaju uchwał nie stoi na przeszkodzie brak uprzednich pertraktacyj co do dobrowolnej w tym względzie ugody.

Oczywiście jednak statuty i uchwały takie nie mogą wychodzić poza ramy uprawnień, zakreślonych w art. 23 ustawy drogowej. Muszą one więc ograniczać się rzeczywiście do pociągania pewnych osób i przedsiębiorstw, określonych bądź indywidualnie, bądź też generalnie, do *udziału* w pewnej, ściśle w uchwale określonej *części* kosztów budowy i utrzymania dróg.

Już w wyroku z 9 marca 1926 l. rej. 413/24 (Zbiór wyroków Nr. 901) wypowiedział NTA ogólną zasadę, że art. 23 ustawy drogowej nie uprawnia władzy do nałożenia kosztów utrzymania drogi publicznej *wyłącznie* na osoby, otrzymujące z budowy i utrzymania tej drogi szczególne korzyści lub też nadmiernie ją zużywające. Zasadę tę NTA rozwinął i sprecyzował w wyroku z 7 lutego 1933 l. rej. 1702/31 [1]), wywodząc, że decyzja o pociągnięciu na zasadzie art. 23 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych, przedsiębiorstw i t. d., otrzymujących z budowy i utrzymania dróg szczególne korzyści, lub też drogi te nadmiernie zużywających, do udziału w kosztach budowy i utrzymania tych dróg, wskazywać winna tę część kosztów, która ma być pokryta z *udziałów* tego rodzaju przedsiębiorstw, oraz że łączny udział przedsiębiorstw i t. d., nadmiernie zużywających drogi, w kosztach budowy i utrzymania tych dróg, nie może przewyższać kosztów, spowodowanych dla zarządu drogowego przez nadmierne zużycie tych dróg ze strony tychże przedsiębiorstw.

Stosownie do tego wyroku, winny zatem związki samorządowe w statutach czy uchwałach swych zgóry ustalać tę część kosztów budowy i utrzymania dróg, która — bądź to na podstawie wyników gospodarki drogowej w poprzednim roku, bądź według preliminarza na bieżący rok — ma być pokryta z udziałów osób, o których mowa w art. 23, i tylko tę część będą mogły rozdzielać między indywidualnych uczestników wspomnianych świadczeń.

Nasuwa się tu jednak pytanie, dotychczas przez NTA nierozstrzygnięte, według jakiego klucza ma być uskuteczniony ten rozdział. Jak już wyżej wskazałem, art. 23 ustawy drogowej nie wymaga, by był on ściśle dostosowany do stopnia osiągniętych szczególnych korzyści, względnie by odpowiadać musiał ściśle stopniowi nadmiernego zużycia dróg przez daną osobę czy przedsiębiorstwo. Zresztą taki klucz w praktyce nie dałby się przeprowadzić. Np. jeśli chodzi o szczególne korzyści, jakie niewątpliwie

---

[1]) OPA, II, 198.

osiąga właściciel zakładu przemysłowego przez to, że nowa droga umożliwi w razie pożaru szybkie przybycie na miejsce straży pożarnej. Stopień zużycia dróg przez transporty kołowe będzie znów rozmaity, zależnie od pory roku, stanu drogi, jakości pojazdów, szerokości obręczy kół, rodzaju towaru (np. długie belki) itp. Już z tego widać, jak trudny jest sprawiedliwy rozdział tych świadczeń. Rozdział według tonokilometrów transportów, odbytych w pewnym okresie czasu, byłby może jeszcze najsprawiedliwszy, wymaga jednak wielkiego i kosztownego aparatu kontrolnego.

W przytoczonym wyżej wyroku z 28 września 1933 NTA nie potrzebował zajmować się zasadnością samego statutu, wprowadzającego wbrew judykaturze Trybunału opłatę od przewozu pewnych towarów, ponieważ ta kwestja nie była przez powódkę poruszona ani w skardze, ani też w piśmie rewizyjnem, i ograniczył się wyłącznie do rozpatrzenia w granicach rewizji legalności uchylenia przez Sąd I instancji progresji stawek za przewóz tych towarów.

Wypowiedziana w tym wyroku zasada będzie jednak miała zastosowanie także wówczas, gdy statut, oparty na art. 23 ustawy drogowej, wprowadza pociąganie osób, nadmiernie drogi zużywających, do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg według tono - kilometrów towarów, przez poszczególne z tych osób w pewnym okresie przewiezionych. Udziały te nie będą przeto mogły podlegać skali progresywnej i w tym względzie wyrok powyższy ma zasadnicze znaczenie.

Henryk Żeleński

511.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Sposób ich unormowania w statucie.

Statut o świadczeniach drogowych w naturze winien normować ogólny rozmiar tych świadczeń, a następnie osobno rozdział świadczeń w robociźnie pieszej pomiędzy wszystkich mieszkańców gminy w stosunku do opłacanych przez nich podatków bezpośrednich, a osobno rozdział świadczeń w środkach przewozowych pomiędzy posiadających te środki płatników.

Wyrok NTA z 15 września 1933 l. rej. 8133/30 w sprawie Jana Gawrońskiego w Warszawie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Sarnach w przedmiocie świadczeń drogowych na r. 1930/31.

... W wyroku z 15 grudnia 1931 l. rej. 6297/31 w sprawie Magistratu m. Torunia NTA orzekł i uzasadnił, że uchwała Rady gminnej, wprowadzająca świadczenia drogowe względnie opłaty zastępcze na podstawie art. 29—32 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., winna wykazywać ogólny rozmiar świadczeń w naturze, a następnie rozdział tych świadczeń w robociźnie pieszej lub ich ekwiwalentu pieniężnego pomiędzy wszystkich mieszkańców gminy w stosunku do opłacanych przez nich podatków bezpośrednich, a osobno rozdział świadczeń w środkach

przewozowych lub ich ekwiwalentu wyłącznie na płatników, posiadających takie środki przewozowe. Na szczegółowe motywy, w tym wyroku wyłożone, NTA powołuje się na zasadzie § 57 swego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust.

W niniejszej sprawie, jak to wynika z nakazu płatniczego, wezwano skarżącego do wykonania świadczeń drogowych w naturze jedynie w formie robocizny pieszej w ilości 1101 dni roboczych z zastąpieniem tego świadczenia opłatą w gotówce w sumie 4.403 zł. Jednocześnie zaś tymże nakazem płatniczym zobowiązano wszystkich posiadaczy środków przewozowych, ażeby na żądanie kierownika robót odbyli świadczenia drogowe furmanką, odpowiednio wyekwipowaną. W ten sposób bez formalnego ustanowienia świadczeń drogowych w naturze w formie środków przewozowych i bez określenia zgóry wysokości tego świadczenia, faktycznie nałożono na płatników, którzyby posiadali środki przewozowe, obowiązek dostarczenia środków przewozowych w zależności od uznania kierownika robót, w ilości nieokreślonej, zależnej również tylko od uznania kierownika robót.

Zgodnie tedy z zasadą, wypowiedzianą w przytoczonym wyżej wyroku, NTA uznał, iż tego rodzaju postępowanie władzy nie jest zgodne z ustawą i wobec tego uchylił zaskarżone orzeczenie.

Szereg zagadnień, związanych ze świadczeniami drogowemi w naturze, został już przez NTA rozstrzygnięty. Dawność ustawy i finansowa doniosłość tych świadczeń dla niektórych płatników przyczyniły się do tego. Jedno jednakowoż dużej wagi zagadnienie rozstrzygnięte zostało w sposób, który budzi wątpliwości. Chodzi o to, czy dopuszczalne jest nałożenie na płatnika świadczeń tych w takim rozmiarze, który przekracza jego fizyczne możliwości, a więc — co dziś jest regułą — na właściciela folwarku, na którym mieszka właściciel i kilkanaście osób, świadczeń w naturze, które odpowiadają wprawdzie płaconym podatkom, ale fizycznie przekraczają możliwości tych kilkunastu osób, chyba żeby lata całe poświęciły wyłącznie na odrabianie tych świadczeń. Ustawa o tych świadczeniach z 10 grudnia 1920 wydana została w czasie, kiedy z powodu wojny drogi były w katastrofalnym stanie, a wymagały natychmiastowego doprowadzenia do należytego stanu. Ustawodawca zaś nie chciał dróg naprawiać wyłącznie zapomocą ściągniętych opłat. Sposób ten wówczas był zanadto długi, ludność wiejska środków pieniężnych nie miała poddostatkiem, rozporządzała zaś siłą roboczą, przez szereg miesięcy w roku należycie nie wyzyskaną. To były powody, iż obok świadczeń pieniężnych (art. 19—27 tej ustawy) nałożone zostały świadczenia w postaci robocizny, dostarczenia własnych środków przewozowych i materjałów. Że ustawodawcy chodziło w tym przypadku o świadczenia, które winni byli zobowiązani spełniać osobiście i fizycznie, to wynika nietylko z historji i konstrukcji ustawy, ale i z napisu nad art. 28 oraz z przepisu art. 33, omawiającego przypadki indywidualnych zwolnień. Jeżeli tak, to niedopuszczalne jest nałożenie świadczeń poza fizyczne możliwości zobowiązanych. W tym kierunku szedł też wyrok NTA (OPA, II, 308), który nie widzi podstaw prawnych do nałożenia obowiązku dostarczenia środków przewozowych na osoby, środków tych nie posiadające. W przeciwnym jednak kierunku idzie wyrok (OPA, II, 449), który za dopuszczalne uważa nałożenie obowiązku robocizny na chorych i starców.

Dr. I. Weinfeld

512.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Osoby, spełniające czynności biurowe i kancelaryjne.

Osoby, spełniające czynności, określone w art. 3 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. o ubezpieczeniu pracowników umysłowych, są pracownikami umysłowymi w rozumieniu tegoż rozporządzenia także w tym razie, gdy czynności powyższe pełnią w charakterze praktykantów lub uczniów. (Teza).

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1933 l. rej. 9836/31 w sprawie Dory R. w Podhajcach przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. w przedmiocie ubezpieczenia skarżącej jako pracowniczki umysłowej.

...Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie orzeczeniem z 20 października 1930 stwierdził, że Dora R. z tytułu swego zatrudnienia w charakterze mundantki u Dr. N., adwokata w Podhajcach, podlega od 1 września 1930 obowiązkowi ubezpieczenia na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. o ubezpieczeniu pracowników umysłowych. Urząd Wojewódzki w Tarnopolu decyzją z 30 marca 1931 nie uwzględnił odwołania Dr. N. i Dory R. od powyższego orzeczenia Zakładu Ubezpieczeń, a Ministerstwo Pracy i O. S. orzeczeniem z 9 września 1931, wydanem w załatwieniu dalszego odwołania Dr. N. i Dory R., zatwierdziło decyzję Urzędu Wojewódzkiego.

Na to orzeczenie ministerjalne wniosła Dora R. skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Jak okazuje się z zaskarżonego orzeczenia względnie z zatwierdzonej niem decyzji Urzędu Wojewódzkiego, skarżącą zaliczono do pracowników umysłowych na zasadzie postanowień, zawartych w art. 3 p. 6 wspomnianego wyżej rozporządzenia z 24 listopada 1927. Według postanowień tych, za pracowników umysłowych w rozumieniu tego rozporządzenia uważa się osoby, spełniające czynności biurowe i kancelaryjne, oraz czynności rachunkowe, rysunkowe i kalkulacyjne.

Skarżąca podnosi, iż już z tego powodu nie może być uważana za pracownika umysłowego, a w szczególności za osobę, spełniającą czynności kancelaryjne lub biurowe, że jest niezdolna do pełnienia tych czynności, gdyż nie ma odpowiedniego wykształcenia. Zarzut ten nie jest trafny, gdyż zaliczenie poszczególnej osoby do kategorji pracowników umysłowych, określonej w art. 3 p. 6 rozporządzenia z 24 listo-

pada 1927, uzależnione jest, jak to wynika z tego przepisu, jedynie od faktycznego pełnienia czynności, wyszczególnionych w tymże przepisie, a wobec tego okoliczność, czy dana osoba posiada odpowiednie wykształcenie, nie ma istotnego znaczenia dla kwestji zaliczenia jej do kategorji pracowników, o której mowa.

Skarżąca wywodzi dalej, iż za pracownika umysłowego nie może być uważana także z tego powodu, że wstąpiła do kancelarji Dr. N. w tym celu, aby się nauczyć pisania poprawnego i to na maszynie, a w art. 2 rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 poz. 323 Dz. Ust. o umowie o pracę pracowników umysłowych zaliczono wprawdzie kategorję osób, określoną w art. 3 p. 6 rozporządzenia z 24 listopada 1927, do pracowników umysłowych, w art. 4 jednak powyższego rozporządzenia z 16 marca 1928 postanowiono, że nie dotyczy ono uczniów i praktykantów. Także i ten zarzut nie jest trafny. W rozporządzeniu bowiem z 24 listopada 1927 kwestja, kogo należy uważać za pracownika umysłowego, nie pozostała otwartą, lecz ją ściśle w art. 3 unormowano. Dla ustalenia wobec tego, kto jest pracownikiem umysłowym w rozumieniu tegoż rozporządzenia, miarodajne są postanowienia, zawarte w jego art. 3, w tych zaś postanowieniach, a w szczególności w punkcie 6 art. 3, o który właśnie chodzi w niniejszej sprawie, prawodawca nie odróżnia osób, pracujących w charakterze sił już wykwalifikowanych, od osób, pracujących dopiero w charakterze uczniów względnie praktykantów.

Skarżąca żali się również na to, iż w zaskarżonem orzeczeniu pominięto zarzuty, podniesione przez nią w postępowaniu administracyjnem, że nie spełnia u Dr. N. żadnych czynności biurowych względnie kancelaryjnych, że nie pozostaje z nim w stosunku służbowym, gdyż nie zawarła z nim żadnej umowy o pracę i że nie pobiera żadnego wynagrodzenia. Na wywody te należy zaznaczyć, iż w zaskarżonem orzeczeniu stwierdzono, że skarżąca zatrudniona jest od września 1930 w charakterze mundantki i że okoliczność, iż nie pobiera żadnego wynagrodzenia i jest tylko praktykantką, nie ma istotnego znaczenia, i stwierdzenia te umotywowano.

Na wywody wreszcie, że skarżąca nie jest związana żadnym stałym stosunkiem, gdyż przychodzi do biura dowolnie, nie przestrzegając żadnych godzin urzędowych, zaznaczyć należy, że swoboda w wykonywaniu pracy pod względem czasu (godziny biurowe) sama przez się nie pozbawia jeszcze zatrudnienia tych cech, które uzasadniają obowiązek ubezpieczenia.

Kierując się temi rozważaniami, należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

513.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Zajęcie uboczne.

Praca celem osiągnięcia dochodów z majątku własnego może zależnie od jej rodzaju i rozmiarów podpadać pod pojęcie innych stałych czynności zarobkowych, nieuzasadniających obowiązku ubezpieczenia w rozumieniu art. 5 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 16 marca 1932 l. rej. 625/31 w sprawie Czesława Cyngotta w Włodzimierzu przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. w przedmiocie ubezpieczenia Chryzantego O.

Orzeczeniami z 16 i 19 maja 1929 Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie orzekł, że zatrudniony w charakterze pracownika kancelaryjnego u adwokata Czesława Cyngotta w Włodzimierzu Chryzanty O., posiadający własny majątek nieruchomy (domy mieszkalne, sadyby i 2 dziesięciny ziemi), podlega obowiązkowi ubezpieczenia od dnia 1 stycznia 1928, ponieważ dochód z wymienionego majątku nie zwalnia go od obowiązku ubezpieczenia, i zaliczył Chryzantego O. stosownie do otrzymywanego wynagrodzenia do grupy zarobkowej lit. D, przewidzianej art. 14 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. Na skutek wniesionego przez Cyngotta sprzeciwu Urząd Wojewódzki w Łucku decyzją z 5 października 1929 uchylił powyższe orzeczenie i zwolnił go od obowiązku ubezpieczenia wspomnianego pracownika, zaś Ministerstwo Pracy i O. S., uwzględniając odwołanie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie, decyzją z 19 grudnia 1930 uchyliło zarekurowane orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego i przywróciło moc prawną uchylonemu przez Urząd Wojewódzki orzeczeniu Zakładu Ubezpieczeń.

Orzeczenie to zaskarżył Cyngott do NTA, który rozważył, co następuje:

Jak wynika z art. 2 ust. 1 p. 1—3 powołanego wyżej rozporządzenia, obowiązkowi ubezpieczenia podlegają zasadniczo wszyscy pracownicy umysłowi w wieku od 16 do 60 lat życia, którzy są zatrudnieni u innych osób fizycznych lub osób prawnych prawa prywatnego lub publicznego na obszarze Rzeczypospolitej, bez względu na okres trwania tego zatrudnienia, jak również niezależnie od wysokości wynagrodzenia za świadczone usługi oraz okresów wypłaty. Od

tego obowiązku w myśl art. 5 p. 3 są jednak zwolnieni ci pracownicy umysłowi, których czynności, uzasadniające obowiązek ubezpieczenia, stanowią zajęcie uboczne, przynoszące dochód niższy, niż inne stałe czynności zarobkowe, nie uzasadniające obowiązku ubezpieczenia. Rozporządzenie nie określa bliżej, jakie mają być te „inne stałe czynności zarobkowe, nie uzasadniające obowiązku ubezpieczenia", z treści jednak przytoczonych przepisów wynika, że za takie czynności należy uważać wszelką pracę wogóle, wykonywaną w celach zarobkowych, t. j. dla zdobycia środków utrzymania, byleby tylko praca ta nie stanowiła zatrudnienia u innych osób, określonego w art. 2 ust. 1 p. 1 cyt. rozporządzenia. Obojętne jest przytem, czy taka praca, nie stanowiąca zatrudnienia u osób trzecich, będzie skierowana na osiągnięcie dochodów z własnego majątku, czy też będzie polegała na świadczeniu na rzecz osób trzecich stosownie do kwalifikacyj zawodowych danego pracownika umysłowego. Powołane rozporządzenie bowiem żadnego rozróżnienia w tym kierunku nie przeprowadza, wymagając jedynie, aby tego rodzaju czynności zarobkowe, nieuzasadniające obowiązku ubezpieczenia, były stałe i aby dochód z nich był wyższy od dochodu, który przynoszą czynności, uzasadniające obowiązek ubezpieczenia, stanowiące uboczne zajęcie danego pracownika umysłowego.

Z powyższego wynika, że zarówno czerpanie dochodów z własnych domów, jak i z własnego gospodarstwa rolnego może być pod pewnemi warunkami uważane za czynność zarobkową zależnie od rodzaju i rozmiarów włożonej w tym celu pracy osobistej. Wobec tego władza pozwana nieprawidłowo pominęła w zaskarżonem orzeczeniu kwestję wysokości dochodów, osiąganych przez O. z administracji domów i gospodarstwa rolnego, i nie wyjaśniła, czy prace O. celem osiągnięcia wspomnianych dochodów, w stosunku do zatrudnienia go w kancelarji skarżącego należy uważać za zajęcie główne czy uboczne. Zasadnie więc zarzuca skarga naruszenie przepisu art. 75 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. o postępowaniu administracyjnem, gdyż władza pozwana, jak wykazują akta sprawy, nie rozważyła zarzutów odwołania, dotyczących powyższych okoliczności, które w myśl powyższej wykładni art. 5 p. 3 cytowanego wyżej rozporządzenia o ubezpieczeniu pracowników umysłowych posiadają dla ustalenia obowiązku ubezpieczenia istotne znaczenie. Przytoczone dopiero w odpowiedzi na skargę wyjaśnienia władzy pozwanej, uzasadniające, dlaczego władza pozwana nie mogła uznać pracy O., związanej z jego majątkiem, za pracę główną i zasadniczą, nie mogą naprawić wspomnianych braków zaskarżonej decyzji, ponieważ w myśl art. 75 ust. 2 cyt. rozporządzenia o postępo-

waniu administracyjnem powinny były one być przytoczone w samej zaskarżonej decyzji, tem bardziej, że stanowią one zupełnie inny od podanego w zaskarżonej decyzji powód odmownego załatwienia prośby skarżącego.

Kierując się temi rozważaniami, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

514.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Nauczający w szkołach religijnych członkowie stowarzyszeń religijnych lub dobroczynnych, którzy otrzymują pobory pieniężne.

Nauczający w szkołach religijnych członkowie stowarzyszeń religijnych lub dobroczynnych, którzy otrzymują za to pobory pieniężne, a nie utrzymanie w naturze, nie są zwolnieni od obowiązku ubezpieczenia w myśl art. 5 p. 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 16 marca 1932 l. rej. 8282/30 w sprawie Stowarzyszenia Oświatowego „Jesodej Hatora" w Warszawie przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia nauczycieli szkół, prowadzonych przez skarżące Stowarzyszenie.

. . .Zarzut skargi, że w danym wypadku nie zachodzi wogóle zasadniczy obowiązek ubezpieczenia według art. 2 p. 1 cytowanego wyżej rozporządzenia, ponieważ osoby, o których mowa, nie pozostają w stosunku służbowym do wspomnianego Stowarzyszenia, jest nieuzasadniony, gdyż cyt. przepis nie uzależnia obowiązku ubezpieczenia od istnienia formalnego stosunku służbowego, lecz od faktu zatrudnienia u innych osób.

W myśl art. 5 p. 7 tegoż rozporządzenia, z pośród osób, posiadających warunki, uzasadniające obowiązek ubezpieczenia, wymienionemu obowiązkowi nie podlegają: duchowni, zakonnicy i zakonnice oraz osoby, należące do zgromadzeń i stowarzyszeń religijnych wszelkich wyznań lub stowarzyszeń dobroczynnych, o ile z pobudek religijnych lub humanitarnych zajmują się nauczaniem, pielęgnowaniem chorych lub innemi czynnościami użyteczności społecznej, nie pobierając za to innego wynagrodzenia prócz utrzymania. Z tekstu cyt. przepisu wynika, że od obowiązku ubezpieczenia są zwolnieni nietylko duchowni w ścisłem znaczeniu tego terminu, lecz również i osoby świeckie, należące do zgromadzeń i stowarzyszeń religijnych lub dobroczynnych,

pod warunkiem: 1) że praca ich na rzecz danego stowarzyszenia, stosownie do celów tegoż, będzie miała charakter czynności użyteczności społecznej, za jaką w szczególności, według cyt. przepisu, należy uważać nauczanie i pielęgnowanie chorych, i 2) że tego rodzaju praca będzie wykonywana przez nich jedynie z pobudek religijnych lub humanitarnych, bez żadnego innego wynagrodzenia, prócz utrzymania. Kwestja więc, czy członkowie stowarzyszenia oświatowego „Jesodej Hatora", zajmujący się nauczaniem w szkołach religijnych, przez to stowarzyszenie prowadzonych, są osobami duchownemi, czy też posiadają tylko niektóre uprawnienia duchownych, nie ma istotnego znaczenia dla danej sprawy, albowiem, w myśl przytoczonego wyżej przepisu, duchowni są również zwolnieni od obowiązku ubezpieczenia pod temi samemi warunkami, jak i inni członkowie stowarzyszeń religijnych i dobroczynnych, o których wyżej mowa. Zasadniczą przeto dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu jest kwestja, co wymienione wyżej osoby pobierają za swoją czynność nauczania. W danym wypadku jest poza sporem, że wymienione osoby nie pobierają utrzymania w naturze, lecz wynagrodzenie pieniężne, wynoszące według własnego przyznania strony skarżącej od 5 do 5½ zł dziennie, które, gdyby nawet stanowiło ekwiwalent utrzymania, nie może być jednak z niem identyfikowane.

Przepis art. 5 p. 7 cyt. rozporządzenia, który, jako zawierający wyjątki od ogólnych zasad, wyrażonych w art. 2 — 4 tegoż rozporządzenia, nie ulega rozszerzającej wykładni i powinien być ściśle interpretowany, nie określa wcale pojęcia „utrzymania", przeciwstawionego pojęciu „innego wynagrodzenia". Przeciwstawienie jednak sobie tych obu pojęć oraz literalne brzmienie tych wyrazów wskazują na to, że ustawodawca rozumiał w tym wypadku „utrzymanie" w znaczeniu ograniczonem, t. j. w sensie dostarczenia niezbędnych środków egzystencji w naturze przez zapewnienie członkom wymienionych wyżej stowarzyszeń mieszkania, żywności, opału, światła i t. p. środków w granicach ich rzeczywistych potrzeb.

Skoro więc w danym wypadku jest poza sporem, że skarżące Stowarzyszenie swoim członkom takiego utrzymania nie dostarcza, lecz zamiast tego wypłaca im za nauczanie określone pobory w sumach pieniężnych, to władza pozwana prawidłowo zaliczyła pobory te, niezależnie od ich wysokości, do tego „innego wynagrodzenia", które w myśl zasad wyżej wyłuszczonych pozbawia wykonywaną przez członków skarżącego Stowarzyszenia czynność nauczania charakteru pracy bezpłatnej, uzasadniającej zwolnienie ich od obowiązku ubezpieczenia, określonego w art. 2 — 4 powołanego rozporządzenia.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Postanowienia dekretu z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych głęboko przeniknęły w życie gospodarcze i socjalne kraju, wywołując liczne spory prawne w szczególności w kwestji ustawowego zakresu obowiązkowo ubezpieczonych. W tej kwestji mamy już nietylko orzecznictwo NTA, lecz również i SN zarówno w Izbie Cywilnej, jak i Karnej; jest więc rzeczą ważną zestawienie tego orzecznictwa i wyjaśnienie sobie, o ile judykatura zdołała już ustalić zakres osób obowiązkowo ubezpieczonych.

Z wyroków, dotyczących tej kwestji, należy zwrócić przedewszystkiem uwagę na ogłoszony wyżej wyrok z 16 marca 1932 l. rej. 8282/30, a to z powodu następującego ustępu jego motywów: „Zarzut skargi, że w danym wypadku nie zachodzi wogóle zasadniczy obowiązek ubezpieczenia według art. 2 p. 1 cytowanego wyżej rozporządzenia, ponieważ osoby, o których mowa, nie pozostają w stosunku służbowym do wspomnianego Stowarzyszenia, jest nieuzasadniony, gdyż cytowany przepis nie uzależnia obowiązku ubezpieczenia od istnienia formalnego stosunku służbowego, lecz od faktu zatrudnienia u innych osób".

Z uzasadnienia powyższego wynikałoby, iż NTA stanął na stanowisku, iż koło pracowników umysłowych, podlegających obowiązkowi ubezpieczenia na podstawie dekretu z 24 listopada 1927, nie pokrywa się z kołem pracowników umysłowych, podlegających działaniu rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 o umowie o pracę pracowników umysłowych (poz. 323 Dz. Ust.) i że pierwsze jest szersze od drugiego. W ten sposób Trybunał zajął w danym wypadku inne stanowisko, niż w stosunku do koła ubezpieczonych w Kasach Chorych (coprawda na podstawie inaczej zredagowanego przepisu), gdzie uznał, że zakres ubezpieczenia (nie licząc wyjątków) rozciąga się na osoby, związane z pracodawcą stosunkiem pracowniczym, wynikającym z ustaw cywilnych i umów o pracę. Czy stanowisko to jest słuszne — można mieć wątpliwości.

Przedewszystkiem bowiem należy zwrócić uwagę na fakt, iż art. 3 dekretu ubezpieczeniowego, określający pracowników umysłowych, stanowi prawie dosłowne powtórzenie art. 2 rozporządzenia o umowie o pracę (względnie odwrotnie, jeśli uwzględnić czas wydania tych ustaw). W ten sposób już został wyraźnie podkreślony przez ustawodawcę ścisły związek, zachodzący między temi ustawami.

Następnie należy stwierdzić, sięgając po doświadczenie z praktyki życiowej, iż łatwo wytworzyć sytuację chaotyczną i niepewną, gdy przy określeniu tak ważnej kwestji, jak koło przymusowo ubezpieczonych, schodzi się z pewnego gruntu bardziej sprecyzowanych pojęć ustawowych i pozostaje przy tak niesprecyzowanem prawnie pojęciu, jak „fakt zatrudnienia", który ma być czemś innem, niż zatrudnienie na mocy ustawy o umowie o pracę. Sam dekret ubezpieczeniowy bliższych wskazówek co do „faktu zatrudnienia" nie podaje; pojęcie zaś pracownika umysłowego, ustalone w art. 3 dekretu, jako niemal identyczne z analogicznem pojęciem z rozporządzenia o pracę, powinno było, jak to już wyżej wspomnieliśmy, prowadzić do odwrotnych wniosków.

Nawet stając na gruncie uznania, iż jedynie w stosunku do pracowników umysłowych, podlegających rozporządzeniu o umowie o pracę, stosuje się dekret ubezpieczeniowy, mielibyśmy w szeregu wypadków nader wielkie trudności przy ustaleniu, jakiego rodzaju stosunki zachodzą w danym konkretnym wypadku. Tem bardziej stajemy wobec trudnej sytuacji, gdy mamy wyjaśnić kryterja, ustalające obowiązek ubezpieczenia na podstawie tak luźnej przesłanki, jak sam „fakt zatrudnienia". Z intencyj ustawy, która miała na widoku zabezpieczenie warunków bytu pracownikom umysłowym, wynika, że może ona mieć zastosowanie do wszystkich tych pracowników tej kategorji, których warunki zatrudnienia nadają im cha-

rakter pracowników niesamodzielnych, którzy w każdym razie nie znajdują się w tego rodzaju sytuacji, że byt ich i skala zarobków oraz warunki pracy są przedewszystkiem uzależnione od ich indywidualnych uzdolnień i wysiłków.

Dla przykładu powołam konkretny wypadek, dotąd przez judykaturę NTA nierozstrzygnięty, a wywołujący w praktyce poważne bardzo wątpliwości i spory. Chodzi mianowicie o scharakteryzowanie sytuacji prawnej agentów, prowadzących sprzedaż masową wyrobów wielkich firm. Wiążą ich z firmami temi umowy, mocą których podejmują się oni na danym terenie przedstawicielstwa interesów firmy i rozprzedaży jej towarów. Sprzedaże są dokonywane w imieniu i na rachunek firm. Agenci otrzymują pewne wskazówki co do sposobu prowadzenia sprzedaży, jednak dysponują swobodnie swoim czasem i zarobki ich, na które się składa prowizja od dokonanych sprzedaży, są w całości zależne od ich osobistych uzdolnień i indywidualnych wysiłków. Zdarzają się umowy, w których firmy zabezpieczają im nawet pewne sumy ryczałtowe na koszty, związane z rozjazdami przy prowadzonej sprzedaży, koszty przedstawicielstwa i t. p.

Otóż zakłady ubezpieczeń stały dotąd na stanowisku, że tego rodzaju agenci handlowi należą do kategorji osób zatrudnionych w danej firmie przemysłowej i że wskutek tego podlegają obowiązkowi ubezpieczenia. Odwrotnie, firmy stały na stanowisku, iż agenci ci są pracownikami samodzielnymi i ubezpieczeniu nie podlegają.

Przy rozstrzygnięciu tego zagadnienia, zdawałoby się, iż najistotniejszą kwestją powinna być sprawa oceny stosunku prawnego, wiążącego tego agenta z daną firmą. W wyroku z 6 listopada 1931 I. C. 1416/31 SN rozpoznał skargę kasacyjną niejakiego Aleksandra Ryganowa, będącego agentem handlowym powyższego typu, który zaskarżył decyzję Sądu Okręgowego, która nie uznała go za pracownika umysłowego, lecz za samodzielnego agenta handlowego. SN oddalił kasację, uznając w szczególności, iż głównemi kryterjami samodzielności pracy skarżącego i niepodlegania ustawie o umowie o pracę była okoliczność, iż nie był on ograniczony co do czasu pracy i że od niego zależała wysokość jego zarobków.

Wyraźniej jeszcze w tej mierze ustosunkował się Sąd Pracy Rzeszy Niemieckiej w wyroku z 14 marca 1928, umieszczonym w Recueil International de Jurisprudence du Travail 1928, Allemagne № 1, II-ème espèce. W wyroku tym znajdujemy następujące uzasadnienie: „Z mocy zasady swobody umów do stron należy decyzja, czy pragną zawrzeć umowę najmu pracy, czy też umowę przedstawicielską; sąd merytorycznie słusznie i zgodnie z jurysprudencją orzekł, że kryterjum istotnem, pozwalającem odróżnić urzędnika, zatrudnionego w handlu, od agenta handlowego, jest niezależność osobista, którą stosunek prawny pozostawia przedstawicielowi....” Dalej wyrok ten, analizując stan faktyczny sprawy, stwierdza, iż nawet obowiązek zgłaszania się codzień rano w firmie handlowej dla otrzymania poleceń na cały dzień jeszcze nie ogranicza niezależności skarżącego do tego stopnia, aby uczynić z niego urzędnika firmy. Również i zakaz pracy dla innych firm — zdaniem niemieckiego Sądu Pracy — nie mógł uzasadniać nadania danej osobie charakteru urzędnika firmy.

Z chwilą więc ustalenia przez właściwe instancje sądowo-cywilne, iż stosunek prawny, wiążący daną osobę z przedsiębiorstwem przemysłowo-handlowem, nie ma charakteru umowy o pracę, zdawałoby się, iż osoba ta nie może już podlegać obowiązkowemu ubezpieczeniu na podstawie dekretu z 24 listopada 1927. Tymczasem właśnie motywacja rozpoznawanego wyroku wprowadziła do tego rodzaju wypadków wątpliwości i tak ważne zagadnienie obowiązku ubezpieczenia tych agentów dotąd w praktyce nie jest definitywnie rozstrzygnięte. Tymczasem zagadnienie to przedstawia się w praktyce tem ostrzej, że jednocześnie z punktu widzenia podatkowego agenci ci są traktowani jako samodzielni pracownicy, z obowiązkiem wykupywania świadectw przemysłowych, płacenia podatku obrotowego i t. d.

Coprawda w tej mierze mamy znowu wyrok SN w Izbie Karnej z 7 września 1931 (II. 1. K. 755/31), w którym SN twierdzi, że zajęcia przemysłowe jako przedmiot opodatkowania na podstawie ustawy o podatku przemysłowym powinny być osobiste, ale niekoniecznie samodzielne; wśród dalszych zaś wywodów wyrok ten twierdzi w motywach, iż agent handlowy, obowiązany do uiszczania podatku przemysłowego, może mimo to być w stosunku służbowym do swej firmy i przez to samodzielnym nazwany być nie może.

Jak widzimy więc, judykatura najwyższych instancyj w kwestji charakteru pracy agenta handlowego nie jest jednolita, a w każdym razie nie wyjaśniła jeszcze dostatecznie ich sytuacji prawnej i zakresu ciążących na nich obowiązków.

W mojem rozumieniu słuszne zupełnie jest stanowisko, zajęte w wyżej powołanym wyroku SN w Izbie Cywilnej, jak również przez niemiecki Sąd Pracy, i niewątpliwie w konsekwencji uznania, że stosunek tych osób do przedsiębiorstw nie jest stosunkiem umowy o pracę — winny być one również wolne od obowiązku ubezpieczenia w Zakładzie Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych. Przemawia za tem zresztą również i intencja ustawy, która miała na widoku ubezpieczenie pracowników zależnych i nie mogących indywidualnym wysiłkiem swoim zabezpieczyć sobie przyszłości, gdy tymczasem pracownik o nieskrępowanej możności użytkowania swego czasu i o skali zarobków zawisłej od osobistych zdolności oraz indywidualnych wysiłków — jest pracownikiem samodzielnym, w którego własnych rękach leży możność zabezpieczenia sobie przyszłości; na tej zasadzie jest uregulowany stosunek jego do firm.

Temat powyższy jest tak skomplikowany i uzasadnia rozważanie go z tylu różnorodnych stron, że niesposób wyczerpać go w jednej glosie. Chciałem poruszyć tu tylko najistotniejsze kwestje tego ważnego bardzo zagadnienia, na które niewątpliwie rozwój naszego ustawodawstwa handlowego rzuci również nowe światło.

Stefan Urbanowicz

515.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Uprawnienie do żądania świadczeń na wypadek braku pracy: Początek biegu okresu.

U pracownika umysłowego, który dla pełnienia służby wojskowej zmuszony był porzucić zajęcie, bieg okresu, uprawniającego do żądania świadczeń na wypadek braku pracy, rozpoczyna się nie od dnia utraty zajęcia, lecz od dnia zwolnienia ze służby wojskowej (art. 17, 46 i 57 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 17 października 1933 l. rej. 3568/31 w sprawie Izydora R. w Bóbrce przeciw Wołyńskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Łucku w przedmiocie zasiłku dla skarżącego, jako pracownika umysłowego bezrobotnego.

Decyzją z 30 grudnia 1930 Zakład Pensyjny dla funkcjonarjuszy jako Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie

odmówił Izydorowi R. w Bóbrce świadczeń na wypadek braku pracy z powodu przedawnienia, albowiem R. nie zgłosił roszczenia przed upływem sześciu miesięcy od dnia utraty zajęcia, przyczem Zakład powołał się na art. 56 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. Odwołania R. Urząd Wojewódzki w Łucku orzeczeniem z 5 marca 1931 nie uwzględnił, wobec czego R. wniósł do NTA skargę.

Rozpatrując sprawę, NTA rozważył, co następuje:

Według art. 57 ust. 1 rozporządzenia z 24 listopada 1927, prawo do świadczeń z powodu braku pracy ustaje niezależnie od wypadków, przewidzianych w art. 56, z upływem sześciu miesięcy od dnia jego powstania. Co się tyczy powstania rzeczonego prawa, art. 46 tego rozporządzenia postanawia, że prawo do świadczeń, przewidzianych w tem rozporządzeniu, powstaje w razie ziszczenia się wszystkich warunków, od których rozporządzenie to uzależnia uzyskanie prawa do świadczeń.

W myśl art. 17 cyt. rozporządzenia jednym z istotnych warunków dla zrealizowania prawa do świadczeń na wypadek braku pracy jest, by ubezpieczony pozostawał nieprzerwanie bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Otóż jeżeli chodzi o pracownika, który powołany został do służby wojskowej w czasie posiadania zajęcia i dla tej służby zmuszony był porzucić zatrudnienie, należy uznać, że u takiego pracownika aż do czasu opuszczenia służby wojskowej nie spełnia się powyższy warunek, albowiem nie znalazł się on w sytuacji poszukiwania zajęcia, dopóki był w wojsku i przez cały ten czas nie mógł oczywiście żądać skutecznie świadczeń z tytułu braku pracy. Skoro zaś w tym okresie czasu nie powstało dla danej osoby prawo do świadczeń, nie mogło ono tem samem ustać, z czego wynika, że wśród tych okoliczności nie wchodzą w zastosowanie ani art. 56 ani art. 57 cyt. rozporządzenia.

W niniejszym przypadku niesporne jest, że skarżący utracił swoje zajęcie dnia 4 maja 1929 wskutek powołania go do pełnienia służby wojskowej, w której pozostawał do dnia 4 listopada 1930, a po ukończeniu tej służby nie mógł znaleźć pracy. Stosownie do powyższych rozważań zatem bieg okresu, uprawniającego do żądania świadczeń na wypadek braku pracy, rozpoczął się dla skarżącego nie od dnia utraty zajęcia, lecz dopiero od dnia zwolnienia z czynnej służby wojskowej.

O ile zaś władza pozwana dopatruje się w danej sprawie przeszkody w zrealizowaniu prawa do świadczeń z powodu braku pracy również w art. 16 ust. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927, zauważyć należy, że okres czasu potrzebny do uzyskania prawa do świad-

czeń z powodu braku pracy wynosi według wzmiankowanego przepisu sześć miesięcy składkowych, przebytych w ciągu ostatniego roku, licząc wstecz od dnia utraty zajęcia, rozumie się zajęcia, powodującego obowiązek ubezpieczenia na wypadek braku pracy; tym zaś dniem jest w niniejszej sprawie dzień 4 maja 1929, a nie — jak mylnie przyjmuje władza pozwana — dzień 4 listopada 1930, gdyż służba wojskowa nie może być zaliczona do zajęcia, powodującego obowiązek ubezpieczenia.

Z tych zasad należało zaskarżone orzeczenie, zatwierdzające odmowę świadczeń dla skarżącego ze strony Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie, uchylić, jako prawnie nieuzasadnione.

516.

SPRAWY WODNE.

Żądanie obniżenia poziomu wody przy młynie na wodzie publicznej — właściwość.

Nie należy do drogi sądowej żądanie obniżenia poziomu wody przy młynie, zbudowanym na wodzie publicznej po wejściu w życie ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust. (Teza).

Orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego z 24 marca 1933 l. rej. 9/32 w sporze o właściwość między Ministerstwem Robót Publ. a Sądem Grodzkim w Wołożynie, wytoczonym przez Ministerstwo Robót Publ. w sprawie C. 692/29 Szymona Malinowskiego i Hieronima Krucki, pełnomocników gromady wsi Łastojanka, przeciw Antoniemu Wasilewskiemu i innym o obniżenie poziomu wody przy młynie pozwanych w osadzie Michałowo.

...Według art. 45 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust. pozwolenia władzy wodnej potrzeba m. i. do używania wody i do obniżania lub podnoszenia zwierciadła wody. Ustęp 2 tegoż artykułu głosi, że pozwolenie jest zbyteczne, gdy powyższe prawa istniały przy wejściu w życie ustawy wodnej i przez nią zostają utrzymane lub gdy używanie wody z mocy przepisów o użytkowaniu powszechnem albo z mocy przepisów o użytkowaniu wody prywatnej przez właściciela jest dozwolone.

Wynika z powyższego w związku z postanowieniami art. 2, 21, 36 i 252 ustawy wodnej, że od chwili wejścia jej w życie prawo obniżania lub podnoszenia zwierciadła, a zatem piętrzenia publicznej wody płynącej, może być nabyte tylko na mocy pozwolenia władzy wodnej.

Piętrzenie prywatnej wody płynącej, jako jeden z wyszczególnionych w art. 36 ustawy wodnej sposobów dozwolonego właścicielowi

gruntu nadbrzeżnego użytkowania wody płynącej z zastrzeżeniami, przewidzianemi w art. 37 i 38 tejże ustawy, nie wymaga takiego pozwolenia.

Wydawanie pozwoleń na piętrzenie publicznej wody płynącej należy w myśl art. 186 i 187 ustawy wodnej do zakresu działania władz administracyjnych, jako władz wodnych. Odnośne orzeczenie władzy wodnej winno zawierać w myśl art. 201 i 202 tejże ustawy m. i. rozstrzygnięcie sprzeciwów i roszczeń, zgłoszonych przez interesowanych, o ile nie zachodzi spór o istnienie tytułu prywatno - prawnego (art. 198 ust. 3), oraz oznaczenie dopuszczalnej wysokości piętrzenia. O prawie piętrzenia publicznej wody płynącej i o dopuszczalnej wysokości piętrzenia orzekają zatem władze administracyjne, jako władze wodne.

Powołany przez Sąd Grodzki art. 66 ustawy wodnej dotyczy znaków wodnych na zakładach piętrzących wodę, powstałych przed wejściem w życie tej ustawy, oraz na zakładach, które zbudowane zostały po wejściu w życie ustawy, a dla których pozwolenie nie jest wymagane. Ponieważ przy zakładach tej drugiej kategorji prawo piętrzenia wody, jak i dopuszczalna wysokość piętrzenia opierają się nie na pozwoleniu względnie orzeczeniu władzy wodnej, a więc nie na tytule publiczno - prawnym, lecz na prawie prywatnem, w szczególności na prawie własności, i mogą być wobec tego niewątpliwie przedmiotem sporu sądowego, normuje ustęp 2 i 3 tegoż art. 66 postępowanie władzy wodnej przy oznaczeniu stanu wody względnie osadzeniu znaku wodnego dla takich zakładów za zgodą lub na wniosek jednego z interesowanych a) w wypadku, gdy istnienie prawa do piętrzenia wody zostało w drodze sądowej ustalone, jednak niema obowiązujących i jasnych postanowień co do dopuszczalnej wysokości piętrzenia, b) na czas trwania sporu sądowego o dopuszczalną wysokość piętrzenia.

Postanowienia te stwierdzają jedynie, że spory o istnienie prawa do piętrzenia wody płynącej przy zakładach, nie wymagających pozwolenia władzy wodnej, jakoteż spory o dopuszczalną wysokość piętrzenia takiej wody, jako spory o prawo prywatne, należą do drogi sądowej w myśl ogólnej właściwości sądów powszechnych, nie ustanawiają jednak bynajmniej właściwości sądów do rozpoznawania sporów o istnienie prawa piętrzenia wody lub o dopuszczalną wysokość piętrzenia w wypadkach, gdy według przepisów ustawy wodnej nadanie tego prawa i ustalenie dopuszczalnej wysokości piętrzenia należą do właściwości władz wodnych.

Z taką wykładnią art. 66 ust. 3 ustawy wodnej nie są sprzeczne powołane przez Sąd Grodzki w Wołożynie orzeczenia SN z 16 grudnia 1926 (Zbiór orzeczeń Izby I Nr. 192 i 193 z r. 1926), gdyż orzeczenie

Nr. 192 stwierdza tylko możność sporu sądowego o dopuszczalną wysokość piętrzenia według art. 66 ust. 3 ustawy wodnej, orzeczenie zaś Nr. 193 dotyczy sporu o wysokość piętrzenia przy młynie, a więc zakładzie piętrzącym wodę, powstałym w r. 1901, zatem przed wejściem w życie ustawy wodnej.

Jak wynika z przedstawionego powyżej stanu faktycznego, w niniejszym wypadku chodzi o zakład piętrzący wodę, zbudowany po wejściu w życie ustawy wodnej, i dla którego w myśl art. 45 ustawy wodnej wymagane jest pozwolenie władzy wodnej, a więc o prawo piętrzenia względnie o dopuszczalną wysokość piętrzenia publicznej wody płynącej, gdyż nikt nawet nie twierdzi, by rzeka Łastojanka była prywatną wodą płynącą.

Istotę sprawy, wszczętej przed Sądem Grodzkim w Wołożynie przez Malinowskiego i Krućkę, stanowi zatem żądanie obniżenia poziomu publicznej wody rzeki Łastojanki przy młynie Wasilewskiego, a więc należąca według art. 45 ustawy wodnej do właściwości władz wodnych i będąca już przedmiotem postępowania administracyjnego kwestja dopuszczalnej wysokości piętrzenia wody publicznej, wobec czego należało w myśl art. 23 ustawy z 25 listopada 1925 poz. 897 Dz. Ust. uznać, że właściwa do orzekania w tej sprawie jest władza wodna, uchylić decyzję Sądu Grodzkiego w Wołożynie z 1 kwietnia 1932 C. 692/29 i przekazać sprawę Urzędowi Wojewódzkiemu w Nowogródku, a to z uwagi na to, że sprawa pozwolenia wodno - prawnego dla wspomnianego młyna przeszła w toku instancyj administracyjnych do tegoż Urzędu, jako instancji odwoławczej.

517.

SPRAWY WODNE.

Prawa użytkowania wód płynących, utrzymane w mocy: Zaniechanie przedłożenia dowodów i planów.

W razie, gdy strona wniosła w terminie, określonym w art. 253 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) podanie o wpisanie do księgi wodnej uprawnienia wodnego, utrzymanego w mocy na zasadzie art. 252 tejże ustawy, a zaniechała przedłożenia dowodów i planów, dotyczących powyższego uprawnienia, zaniechanie to nie stanowi podstawy do uznania tegoż uprawnienia za wygasłe. (Teza).

Wyrok NTA z 17 lutego 1933 l. rej. 9670/31 w sprawie Stanisława Krzywca w Ogonowie przeciw Wojewodzie Lubelskiemu w przedmiocie praw wodnych na młynie.

...Chodzi o wpisanie do księgi wodnej, przewidziane w art. 253 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.)....

Ponieważ art. 253 nie wymaga, aby dokumenty i inne dowody, dotyczące istnienia i rozmiaru uprawnienia wodnego, oraz odnośne plany były dołączone już do przewidzianego w tym przepisie podania, przyjąć należy, że samo wniesienie przed upływem 5 lat od dnia wejścia w życie ustawy wodnej podania o wpisanie prawa wodnego zapobiega wygaśnięciu tego prawa. Zaniechanie przez stronę dostarczenia wspomnianych wyżej dowodów względnie planów nie może być wobec tego uważane za podstawę do orzeczenia o wygaśnięciu prawa, a stanowi jedynie podstawę do odmówienia uznania go względnie zapisania go do księgi wodnej aż do dodatkowego przedłożenia przez stronę brakujących dokumentów, względnie aż do zbadania sprawy w sposób, określony w przytoczonych wyżej postanowieniach art. 254a). Na stanowisku tem NTA stanął już także w wyroku z 18 listopada 1932 l. rej. 244/31 w sprawie ze skargi Ottona Klatta na orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego w Toruniu z 24 listopada 1930.

W niniejszej sprawie chodzi jedynie o plany urządzeń wodnych młyna, należącego do skarżącego. Władza była na zasadzie § 6 rozporządzenia ministerjalnego uprawniona do zażądania tych planów od skarżącego i żądanie to — jak wyżej zaznaczono — do skarżącego skierowała. Zaniedbanie przez skarżącego spełnienia tego wezwania nie uprawniało jednak władzy do uznania praw wodnych skarżącego za wygasłe. Do sprawy tego wygaśnięcia art. 71 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., na który powołano się w decyzji Starosty, nie ma zatem zastosowania. Natomiast okoliczność, że skarżący nie spełnił powyższego wezwania, stworzyła dla władzy podstawę do zastosowania do skarżącego środków przymusowych, przewidzianych w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 342 Dz. Ust. Gdy jednak władza sprawę wogóle umorzyła, a tem samem pozbawiła prośbę skarżącego z 19 października 1927 charakteru przeszkody prawnej do wygaśnięcia uprawnień wodnych skarżącego, to zaś pozbawienie nie ma oparcia prawnego, należało zaskarżone orzeczenie, o ile ono dotyczy powyższego wygaśnięcia, uchylić, jako niezgodne z ustawą.

518.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Skarga na orzeczenie władzy administracyjnej, odmawiające stronie wstrzymania wykonania zaskarżonego do NTA orzeczenia.

Po wejściu w życie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. skarga do NTA na orzeczenie władzy administracyjnej, odmawiające stronie wstrzymania wykonania zaskarżonego orzeczenia, jest niedopuszczalna. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 4 października 1933 l. rej. 4782/33. — Postanowienie NTA z 4 października 1933 l. rej. 4782/33 w sprawie Wolfa Rembauma w Ciechanowie przeciw Ministrowi Przemysłu i Handlu w przedmiocie odmowy wstrzymania wykonania zaskarżonego do NTA orzeczenia.

NTA, zważywszy:

że w sprawie niniejszej wpłynęła do NTA skarga na orzeczenie władzy pozwanej, odmawiające skarżącemu wstrzymania wykonania orzeczenia, na które wniósł skarżący skargę do NTA;

że według przepisu art. 4 uchylonej ustawy o NTA z 3 sierpnia 1922 skarga do Trybunału nie wstrzymuje sama przez się wykonania zaskarżonego orzeczenia, władza pozwana jednak po wniesieniu skargi do NTA na żądanie skarżącego winna wstrzymać wykonanie tego orzeczenia, o ile względy publiczne nie stoją na przeszkodzie, a skarżący mógłby w razie wykonania orzeczenia ponieść szkodę niepowetowaną, jeśli zaś władza pozwana zwleka z załatwieniem żądania skarżącego lub odmawia wstrzymania, Trybunał na wniosek skarżącego władny jest sam zarządzić wstrzymanie wykonania zaskarżonego orzeczenia;

że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust., uchylając ustawę z 3 sierpnia 1922, w art. 62 powtarza przepisy zacytowanego wyżej art. 4 uchylonej ustawy z tą jednak zmianą, że został pominięty przepis, upoważniający Trybunał do zarządzania wstrzymania zaskarżonych orzeczeń;

że zmiana ta wskazuje na wolę prawodawcy utrzymania właściwości Trybunału w granicach orzekania o legalności orzeczeń i zarządzeń władz administracyjnych zgodnie z art. 1 tegoż rozporządzenia, albowiem prawo Trybunału zarządzania wstrzymania wykonania zaskarżonych orzeczeń powodowało wkroczenie Trybunału w dziedzi-

nę administracji bieżącej i rozważanie decyzyj władz, odmawiających wstrzymania wykonania tych orzeczeń, ze stanowiska celowości;

że pozatem decyzje te władzy nie należą do kategorji zarządzeń i orzeczeń, przewidzianych w art. 1 i 49 rozporządzenia z 27 października 1932, do rozpoznawania których NTA jest jedynie powołany;

że ponadto uchylenie przez NTA pod rządem przepisów rozporządzenia z 27 października 1932 na skutek skargi decyzji władzy, odmawiającej wstrzymania wykonania zaskarżonego orzeczenia z braku szkody niepowetowanej dla skarżącego, powodowałoby obowiązek władzy zarządzenia wstrzymania wykonania tego orzeczenia, a zatem wyrok Trybunału stałby się faktycznie zarządzeniem wstrzymania wykonania zaskarżonego orzeczenia, któregoto prawa Trybunał został w myśl przepisów rozporządzenia z 27 października 1932 pozbawiony;

że wobec powyższego należy dojść do wniasku, że z chwilą wejścia w życie zacytowanego wyżej rozporządzenia z 27 października 1932 NTA został wogóle pozbawiony prawa ingerencji do spraw wstrzymywania zaskarżonych orzeczeń i sprawy te zostały pozostawione uznaniu władz administracyjnych;

że zatem skarga na odmowną w tej mierze decyzję władzy jest niedopuszczalna;

na mocy art. 6 p. 2, 61 p. 1 i 96 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. postanowił skargę powyższą pozostawić bez rozpoznania.

Motyw główny orzeczenia powyższego opiewa, że decyzje władzy administracyjnej w przedmiocie wstrzymania wykonania zaskarżonych do Trybunału zarządzeń i orzeczeń „nie należą do kategorji zarządzeń i orzeczeń, przewidzianych w art. 1 i 49 rozporządzenia z 27 października 1932".

Czy taka interpretacja podstawowych przepisów o Trybunale jest słuszna?

Art. 1 rozporządzenia z 27 października 1932 ustala ogólną zasadę co do właściwości Trybunału. Kontroli jego podlegają wszystkie akty administracyjne.

Wyjątki od tej zasady istnieją. Wylicza je wyczerpująco art. 6 rozporządzenia.

Ze stanowiska art. 1 rozporządzenia niedopuszczalność skargi do Trybunału mogłaby więc tylko zachodzić albo gdyby decyzji, dotyczącej wstrzymania wykonania, odmówić charakteru aktu administracyjnego, do czego brak jakichkolwiek podstaw, alboteż gdyby traktować ją jako wyjątek od ogólnej zasady, czego znowu uczynić niepodobna, ponieważ nie podpada pod żaden z wyliczonych w art. 6 rozporządzenia wyjątków i orzeczenie żadnego wyłączenia z tego artykułu nie wymienia.

Następnie odmowa wstrzymania wykonania może naruszać prawa skarżącego (art. 49 rozporządzenia). Władza pozwana bowiem ma obowiązek wstrzymanie zarządzić, jeżeli tylko skarżący wykaże warunki ustawowe. Naruszenie praw skarżącego może nastąpić tem bardziej, że odmowa wstrzymania wykonania czyni skargę bezprzedmiotową w tych wszystkich licznych wypadkach, w których przywrócenie do pierwotnego stanu okazuje się niemożliwe.

Według motywów orzeczenia za niedopuszczalnością skargi przemawia także uchylenie dotychczasowego upoważnienia Trybunału do wydawania zarządzeń, wstrzymujących wykonanie zaskarżonego aktu administracyjnego, ponieważ „wskazuje na wolę prawodawcy utrzymania właściwości Trybunału w granicach orzekania o legalności orzeczeń i zarządzeń władz administracyjnych zgodnie z art. 1 tegoż rozporządzenia".

Czy można jednak porównywać upoważnienie Trybunału do bezpośredniego wkroczenia do spraw wstrzymywania zaskarżonych orzeczeń, określone jako akt jego swobodnego uznania, z uprawnieniem zasadniczem kontroli aktów administracyjnych ze stanowiska legalności?

Pierwsze z nich ma charakter lex specialis, przywileju dla skarżącego, uzależnionego od wypełnienia pewnych ściśle określonych warunków, przepisu natury proceduralnej, drugie — charakter lex generalis, prawa zasadniczego, przysługującego obywatelowi, gwarancji konstytucyjnej. Uchylenie szczególnej — do tego prowizorycznej — ochrony prawnej, użyczanej dotychczas wyjątkowo przez Trybunał, nie może jeszcze uzasadniać uchylenia ochrony zasadniczej, którą ustanawia art. 73 Konstytucji i art. 1 rozporządzenia o Trybunale — w postaci badania przez Trybunał legalności każdego aktu administracyjnego.

Ze względu na zamiar ustawodawcy, należałoby sięgnąć przedewszystkiem do ustawy zasadniczej, do Konstytucji, która określa wytyczne sądownictwa administracyjnego. Konstytucja żadnych wyjątków od kontroli sądowo-administracyjnej nie ustanawia, ani ich osobnej ustawie nie zastrzega. Te zaś wyjątki, które wyliczała ustawa z 3 sierpnia 1922 (art. 3) i które z pewnemi zmianami wylicza również art. 6 p. 1-6 rozporządzenia o Trybunale, są tylko pozorne, bo dotyczą wyłączenia spraw, w których kontrola Trybunału albo jest zbędna albo niemożliwa, albo ze względów międzynarodowych niedopuszczalna. Wyjątek znów, o którym mówi art. 6 p. 7 rozporządzenia, nie zachodzi, ponieważ brak jest przepisu pozytywnego ustawy, wyłączającego z pod orzecznictwa Trybunału sprawy o wstrzymanie wykonania zaskarżonych zarządzeń i orzeczeń.

Z art. 1 rozporządzenia z 27 października 1932, w związku z art. 73 Konstytucji, wynika, że przepisy o właściwości Trybunału, ze względu na jego charakter jako gwarancji konstytucyjnej, należy tłumaczyć w duchu jak najszerszej ochrony prawnej obywatela, a nie jej ograniczenia.

Rozstrzygając kwestję wkraczania Trybunału do spraw wstrzymywania zaskarżonych zarządzeń i orzeczeń, nie można zapominać o tem, że wkraczanie to nie jest bynajmniej sprzeczne z jego przeznaczeniem, ani z jego urządzeniem jako instancji kasacyjnej i że uchylone dopiero rozporządzeniem z 27 października 1932 upoważnienie do bezpośredniego wkraczania nie stanowiło bynajmniej osobliwości ustawodawstwa polskiego.

Podobne upoważnienie istnieje we Francji (art. 3 dekretu z 22 lipca 1806), istniało we Włoszech (art. 44 ustawy z 2 czerwca 1889, uchylony ustawą z 8 lutego 1925, a więc po przekształceniu państwa w duchu faszystowskim), istnieje w Hiszpanji (art. 100 ustawy z 5 kwietnia 1904).

W Austrji i Czechosłowacji, gdzie do wstrzymania zaskarżonego zarządzenia i orzeczenia powołana jest tylko władza administracyjna i gdzie w tym względzie obowiązują podobne, jak obecnie w Polsce, przepisy (§ 35 austr. ustawy z 16 maja 1930, § 17 czechosłow. ustawy z 2 listopada 1918), dopuszczalność skargi do Trybunału na odmowę wstrzymania nie była nigdy kwestjonowana. Świadczy o tem bogate orzecznictwo Trybunału Administracyjnego austrjackiego i czechosłowackiego (zesta-

wione szczegółowo w „Stiepels Gesetz-Sammlung des Tschecho-Slovakischen Staates, Das Verwaltungsgerichtshof - Gesetz”, Dr. Alexander Zeyer, Reichenberg, 1923, str. 235).

Przeciwko dopuszczalności skargi w konkretnym wypadku orzeczenie przytacza wreszcie wzgląd, że uchylenie decyzji władzy, odmawiającej wstrzymania wykonania w braku szkody niepowetowanej dla skarżącego, powodowałoby obowiązek władzy zarządzenia wstrzymania wykonania tego orzeczenia.

Motyw powyższy nie wydaje się dość jasny.

Uchylenie przez Trybunał decyzji władzy administracyjnej, odmawiającej wstrzymania, może nastąpić z różnych powodów, nietylko z wymienionego powyżej.

Następnie obowiązek władzy wstrzymania wykonania, w razie uchylenia odmowy wstrzymania przez Trybunał, jest tylko stwierdzeniem obowiązku natury zasadniczej, wynikającego z postanowienia, według którego władza w danej sprawie związana jest zapatrywaniami, zawartemi w uzasadnieniu wyroku Trybunału (art. 89 rozporządzenia).

Jeżeliby nawet traktować w tym wypadku wyrok Trybunału jako „faktyczne zarządzenie wstrzymania wykonania zaskarżonego orzeczenia” — tak brzmi uzasadnienie omawianej tezy — to wobec bezprawności odmowy, „faktyczne zarządzenie wstrzymania” nie może być uważane, ze stanowiska praworządności, za objaw ujemny, lecz za objaw dodatni.

Reforma, dokonana dekretem z 27 października 1932, przyniosła ograniczenie prowizorycznej ochrony prawnej skarżącego przez to, że pozbawiła Trybunał prawa bezpośredniego wkraczania do spraw wstrzymania wykonania zaskarżonych zarządzeń i orzeczeń.

Obecnie na podstawie tezy kolegjum zwiększonego z 4 października 1933 nastąpiło ograniczenie dalsze tej ochrony prowizorycznej. Trybunał w drodze interpretacji wyłączył z pod swego orzecznictwa akty administracyjne, dotyczące wstrzymania wykonania.

Ma to swoje daleko sięgające skutki.

Pod rządem dawnej ustawy władza administracyjna udzielała wstrzymania wykonania tylko w całkiem wyjątkowych wypadkach. Wychodziła widocznie — wbrew wyraźnemu przepisowi ustawy — z założenia, że udzielenie wstrzymania jest tylko jej prawem, z którego może korzystać według swobodnego uznania, a nie obowiązkiem, który winna wykonać, jeżeli skarżący wykaże warunki ustawowe. Stanowisko to zajmowała, choć musiała się liczyć z wkroczeniem bezpośredniem i natychmiastowem Trybunału, na podstawie przyznanego mu upoważnienia.

Na skutek reformy Trybunału, możliwość takiego bezpośredniego, natychmiastowego wkroczenia Trybunału nie istnieje, teza zaś kolegjum zwiększonego z 4 października 1933 pozbawia Trybunał nawet wpływu pośredniego na wstrzymanie wykonania, obawiać się więc należy, że praktyka dotychczasowa władz administracyjnych, niekorzystna dla skarżącego, utrwali się jeszcze bardziej.

W tych warunkach przyznana przez prawodawcę skarżącemu prowizoryczna ochrona prawna w postaci wstrzymania wykonania zaskarżonych zarządzeń i orzeczeń przez władzę administracyjną, może łatwo stać się iluzoryczną, a w następstwie może stać się iluzoryczną w wielu wypadkach ochrona prawna przed błędami, dowolnością i nadużyciami administracji, do której powołany jest NTA.

Dr. Antoni Chmurski

519.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Ustalenie stanu sprawy: Środki dowodowe. Rozprawa ustna.

1. Art. 44 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust. nie nakłada na władze obowiązku stosowania pewnego określonego sposobu przeprowadzania ustaleń faktycznych.

2. Art. 45 tegoż rozporządzenia zawiera jedynie uprawnienie dla władzy do przeprowadzenia rozprawy ustnej; niewykorzystanie tego uprawnienia nie stanowi wadliwości postępowania.

Wyrok NTA z 2 czerwca 1933 l. rej. 3616/30 w sprawie M. Bergera i A. Ajzenberga w Łodzi przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie uruchomienia instalacji klozetowej.

...Pierwszego zarzutu tej skargi, jakoby władza pozwana obraziła przepisy art. 45 prawa o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust. przez niezarządzenie rozprawy ustnej, NTA nie uznał za słuszny, gdyż z brzmienia i treści tego przepisu wynika, że zawiera on jedynie uprawnienie dla władzy do przeprowadzenia rozprawy ustnej, jako jednej z form postępowania wyjaśniającego, i to o tyle tylko, o ile zapomocą tego środka da się osiągnąć przyśpieszenie i usprawnienie postępowania. Jeżeli zatem władza nie zastosuje takiego przyśpieszającego i upraszczającego trybu postępowania, a odrębne przepisy prawne nie nakazują przeprowadzenia rozprawy ustnej, co wyraźnie zastrzega omawiany przepis, to niewykorzystanie przez władzę tego uprawnienia nie stanowi wadliwości postępowania.

Co się tyczy drugiego zarzutu, jakoby władza pozwana naruszyła postanowienia art. 63 cyt. już prawa o postępowaniu administracyjnem przez odrzucenie dowodu z biegłych, to i tego zarzutu Trybunał nie uznał za trafny. O tem bowiem, czem władza winna się powodować przy ustalaniu okoliczności, mających być podstawą rozstrzygnięcia, decydują postanowienia art. 44 o postępowaniu administracyjnem; natomiast art. 63 tegoż prawa, którego obrazę zarzuca skarżąca, dotyczy przypadku, gdy władza na podstawie art. 44 zarządziła dowód z biegłych, a następnie powstała wątpliwość co do bezstronności danego biegłego. Ponieważ w danym przypadku akta nie wykazują, a skarżący tego nie twierdzi, jakoby władza zarządziła już dowód z biegłych, przeto w tym stanie rzeczy nie mógł jeszcze być wogóle stosowany, a tem bardziej obrażony przepis art. 63. Istota zatem omawianego zarzutu wskazywałaby, iż skarżący kieruje ten zarzut przeciwko sposobowi zastosowania nie art. 63, lecz art. 44 prawa o postępowaniu administracyjnem, jednak i w tym przypadku Trybunał nie dopatrzył się naruszenia form postępowania

administracyjnego, bowiem omawiany art. 44 bynajmniej nie nakłada obowiązku na władzę stosowania tego lub innego sposobu przeprowadzania ustaleń faktycznych, odwołując się w tej mierze do „poszczególnych", a więc specjalnych przepisów; takich zaś przepisów specjalnych, któreby w danym przypadku były naruszone, skarżący nie wskazuje....

520.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Mylne pouczenie o środkach prawnych.

Ostatnie zdanie art. 77 ust. 1 lit. b) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust., dotyczące traktowania odwołania lub skargi przez instancję właściwą, w razie błędnego objaśnienia strony co do dalszego toku instancyj, nie obowiązuje Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w postępowaniu sporno - administracyjnem, a to na zasadzie art. 113 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 1189/32 w sprawie sporno-administracyjnej ks. Bogdańskiego w Miłosławiu przeciw Magistratowi m. Miłosławia w przedmiocie zwrotu dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego na r. 1930.

... Art. 76 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem postanawia, że objaśniając stronę o przysługującem jej prawie wniesienia odwołania lub skargi do władzy wyższej, należy wskazać tę władzę oraz termin i tryb zaskarżenia, według zaś art. 77 ust. 1, jeśli władza błędnie objaśni stronę bądź co do terminu wniesienia odwołania lub skargi, bądź co do dalszego toku instancyj, wówczas objaśnienie takie nie może szkodzić stronie, która do niego się zastosowała. W tym wypadku w razie błędnego pouczenia co do dalszego toku instancyj ma zastosowanie p. b) ust. 1 tego artykułu, według którego instancja niewłaściwa, która odwołanie lub skargę otrzymała, prześle je do instancji właściwej, która postąpi z niemi tak, jak gdyby były one od początku skierowane właściwie.

To ostatnie postanowienie, tyczące się traktowania odwołania przez instancję właściwą, nie ma jednak zastosowania w postępowaniu sporno-administracyjnem przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym, a to na zasadzie wyraźnego w tym względzie przepisu art. 113 lit. c) tego samego rozporządzenia, na który też trafnie powołał się Sąd a quo w swoim wyroku.

Postępowanie zaś przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym, właściwym do rozstrzygania pewnych sporów administracyjnych w województwach poznańskiem i pomorskiem na zasadzie art. 94 i 95 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej i § 54 ust. 2 ustawy

o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) regulują wyłącznie przepisy proceduralne, zawarte w tej ostatniej ustawie.

A ponieważ według §§ 51, 52 i 63 tej ustawy skarga winna być wniesiona do właściwego Sądu w ciągu 2 tygodni od dnia doręczenia zaskarżonego orzeczenia i zważywszy, że termin ten jest według wyraźnego brzmienia § 52 prekluzyjny, nie mógł NTA dopatrzeć się naruszenia obowiązujących przepisów o postępowaniu w tem, że Sąd a quo skargę powoda, która do Sądu tego wpłynęła — co jest niesporne — już po upływie powyższego terminu prekluzyjnego, oddalił jako spóźnioną....

521.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Decyzja główna: Załatwienie wszystkich istotnych wniosków.

Z przepisu art. 78 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust. nie wynika, by decyzja główna miała expressis verbis rozważać wszystkie wnioski, zgłoszone w toku postępowania.

Wyrok NTA z 5 maja 1933 l. rej. 7171/29 w sprawie Nachmana Silbera przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie koncesji na urządzenie i utrzymanie hotelu.

...Co się tyczy zarzutu, jakoby władza pozwana naruszyła formy postępowania przez pominięcie w zaskarżonem orzeczeniu zawartego w odwołaniu wniosku o udzielenie w drodze wyjątku zezwolenia na dalsze prowadzenie hotelu mimo istnienia stwierdzonych usterek, a to zgodnie z treścią końcowego zdania § 16 rozporządzenia poz. 78/22, to Trybunał i tego zarzutu nie uznał za słuszny.

Wprawdzie art. 78 prawa o postępowaniu administracyjnem stanowi, iż decyzja główna winna załatwiać wszystkie istotne wnioski, to jednak z przepisu tego nie wynika, aby orzeczenie miało expressis verbis rozważać wszystkie wnioski, zgłoszone w toku postępowania.

W danym przypadku zaskarżone orzeczenie nie zawiera powołania się na wniosek odwołania, dotyczący zastosowania końcowego postanowienia ust. 2 § 16 rozporządzenia poz. 78/22, skoro jednak utrzymuje w mocy zarządzenie zamknięcia hotelu z powołaniem się na rozporządzenie poz. 78/22, to tem samem dostatecznie wyraźnie załatwia odmownie wniosek o zezwolenie na dalsze prowadzenie hotelu, a to tem bardziej, że zastosowanie wyjątkowego przepisu, przewidzianego w końcowem zdaniu ust. 2 § 16, stanowi jedynie prawo władzy, nie zaś jej obowiązek, którego wykonania strona mogłaby się domagać w trybie kasacyjnym....

522.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Decyzja władzy odwoławczej: Uzasadnienie.

Władza odwoławcza może na zasadzie art. 94 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust. przy decyzji, zatwierdzającej rozstrzygnięcie niższej instancji, powołać się na motywy tego rozstrzygnięcia, jeżeli odwołanie bądź nie zawiera żadnego zarzutu, bądź zawiera tylko te zarzuty, z któremi strona wystąpiła już wobec pierwszej instancji i w jej orzeczeniu znalazła na nie umotywowaną odpowiedź.

Wyrok NTA z 4 września 1933 l. rej. 2048/29 w sprawie Gminy Łachodów przeciw Wojewodzie Tarnopolskiemu w przedmiocie podziału majątku i dobra gminnego.

... W myśl zasady, którą Trybunał w wyroku z 11 marca 1932 l. rej. 5379/31 (Zbiór wyroków Nr. 516 A) wypowiedział i szczegółowo uzasadnił, władza odwoławcza może na zasadzie art. 94 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o postępowaniu administracyjnem z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. przy decyzji, zatwierdzającej rozstrzygnięcie niższej instancji, powołać się na motywy tego rozstrzygnięcia, jeżeli odwołanie bądź nie zawiera żadnego zarzutu, bądź zawiera tylko te zarzuty, z któremi strona wystąpiła już w pierwszej instancji i w jej orzeczeniu znalazła na nie umotywowaną odpowiedź.

Otóż w sprawie niniejszej — jak to wykazują akta sprawy — gmina Łahodów już w toku postępowania przed I instancją wystąpiła z zarzutem, że sporne pastwisko i las stanowią wyłączną własność dawnej osady Łahodów, tudzież że mieszkańcy ówczesnego przysiółka Siworogi, mając własny las i pastwisko, z powyższego pastwiska nigdy nie korzystali, wobec czego nie ulegają one obecnie podziałowi. Co do tego zarzutu, podniesionego następnie w odwołaniu, nie otrzymała gmina Łahodów żadnej odpowiedzi ani w orzeczeniu Wydziału Powiatowego w Przemyślanach z 14 czerwca 1927, rozstrzygającem sprawę w I instancji, ani też w zaskarżonej decyzji Wojewody Tarnopolskiego, załatwiającej odwołanie tej gminy....

Zaniedbania te — których żadną miarą nie mogą zastąpić wyjaśnienia władzy pozwanej, zawarte w odpowiedzi na skargę, albowiem na tle wywodów odpowiedzi na skargę nie może Trybunał rozpoznać zarzutów skargi, gdyż nie przedstawiają się one jako zwalczanie nieznanego jeszcze wówczas stronie skarżącej stanowiska prawnego władzy pozwanej — dostatecznie uzasadniają podniesiony przez skarżącą gminę zarzut wadliwości postępowania....

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6
KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA